

**Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan,  
Sistem Pengendalian Intern Dan Kepatuhan Atas Peraturan  
Perundang-Undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan  
Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Ende**

**TESIS**



**Oleh:**

**Julius Albertus Sorusai**

**170020110111010**

**PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI  
PASCASARJANA FAKULTAS EKONOMI & BISNIS  
UNIVERSITAS BRAWIJAYA  
MALANG  
2019**

# **T E S I S**

## **PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN, EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN KEPATUHAN ATAS PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PADA PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN ENDE**

Oleh :

**JULIUS ALBERTUS SORUSAI**  
**170020110111010**

Dipertahankan didepan penguji  
pada tanggal : **23 Desember 2019**  
dan dinyatakan memenuhi syarat

**Komisi Pembimbing,**



Dr. Roekhudin, SE., M.Si., Ak  
**Ketua**



Dr. M. Khoiru Rusydi, SE., M.Ak., Ak., BKP  
**Anggota**

Mengetahui,  
a/n. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Brawijaya  
Ketua Program Magister Akuntansi



Dr. Erwin Saraswati, Ak., CPMA., CSRA, CA  
NIP. 19600124 198601 2 001

## LEMBAR IDENTITAS KOMISI PEMBIMBING DAN PENGUJI

**Judul** : PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN, EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN KEPATUHAN ATAS PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PADA PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN ENDE

**Nama Mahasiswa** : JULIUS ALBERTUS SORUSAI

**Program Studi** : AKUNTANSI

### KOMISI PEMBIMBING

**Pembimbing 1** : Dr. Roekhudin, SE., M.Si., Ak

**Pembimbing 2** : Dr. M. Khoiru Rusydi, SE., M.Ak., Ak., BKP

### TIM PENGUJI

**Dosen Penguji 1** : Dr. Rosidi, SE., MM., Ak

**Dosen Penguji 2** : Nurkholis, SE., M.Buss., Ak., Ph.D

**Tanggal Yudisium** : 23 Desember 2019

a.n Dekan

Ketua Program Studi Magister Akuntansi



Dr. Erwin Saraswati, Ak., CPMA., CSRA, CA

NIP. 19600124 198601 2 001



## **PERNYATAAN ORISINALITAS TESIS**

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang pengetahuan saya, di dalam naskah TESIS dengan judul:

**"PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN, EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN KEPATUHAN ATAS PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PADA PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN ENDE"**

Tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu Perguruan Tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah TESIS ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur PLAGIASI, saya bersedia TESIS ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (MAGISTER) dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. (UU NO. 20 Tahun 2003, Pasal 25 ayat 2 dan pasal 70)

Malang, 23 Desember 2019

Mahasiswa,



NAMA : JULIUS ALBERTUS SORUSAI  
NIM : 170020110111010  
PS : MAGISTER AKUNTANSI  
PPS FEB UB

# RIWAYAT HIDUP



## **Data Pribadi :**

Nama : Julius Albertus Sorousai  
Tempat, Tanggal Lahir : Ende, 16 April 1972  
Jenis Kelamin : Laki-Laki  
Agama : Katholik  
Kewarganegaraan : Indonesia  
Status Pernikahan : Menikah  
Nama Istri : Agustina Stefania  
Alamat : Jalan Soekarno Nomor 77 Ende Flores NTT  
Telepon : 085294111172  
Email : Sorousaisaidu@gmail.com

## **Pendidikan:**

SD	: SD St. Theresia Ende	Tahun 1979-1986
SMP	: SMPK Frateran Ndao Ende	Tahun 1986-1989
SMA	: SMA Negeri 1 Ende	Tahun 1980-1992
Sarjana (S1)	: STIEKN Jaya Negara Malang	Tahun 1992-1997

## **Pekerjaan**

Aparatur Sipil Negara pada Pemerintah Kabupaten Ende, Tahun 1998 sampai dengan sekarang.

# UCAPAN TERIMA KASIH

Puji dan syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yesus Kristus atas karya keselamatan-Nya atas hidup umat-Nya. Kasih setia dan penyertaan-Nya juga secara pribadi dirasakan oleh penulis sehingga tesis ini bisa terselesaikan. Segala kemuliaan hanyalah bagi Tuhan.

Penyelesaian tesis ini juga tidak lepas dari bantuan serta bimbingan dari berbagai pihak, baik secara langsung maupun tidak langsung. Penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

Bapak Prof. Dr. Ir. Nuhfil Hanani AR., MS. selaku Rektor Universitas Brawijaya Malang;

Bapak Nurkholis, SE., M.Bus., Ak., Ph.D. selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya serta sebagai penguji kedua, yang di tengah-tengah kesibukannya yang sangat padat masih meluangkan waktunya untuk memberikan masukan-masukan yang sangat berharga, utamanya dalam hal metodologi, dalam upaya penyempurnaan tesis ini;

Ibu Erwin Saraswati, Ak., CPMA., CSRA, CA selaku Ketua Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya;

Bapak Dr. Roekhudin, SE., M.Si.,Ak selaku ketua komisi pembimbing dan Bapak Dr. M.Khoiru Rusydi,SE.,M.Ak.,Ak.,BKP selaku anggota komisi pembimbing yang telah membimbing dengan sabar, memberikan masukan, kritik, pencerahan, serta kesempatan yang sangat luas kepada penulis untuk dapat berkonsultasi sehingga tesis ini terselesaikan dengan baik;

Bapak Dr. Rosidi,SE., MM.,Ak. selaku penguji pertama yang memberikan masukan-masukan yang sangat berharga, utamanya dalam hal metodologi penelitian dan teknik statistik, dalam upaya penyempurnaan tesis ini;

Istri tercinta Agustina Stefania, SE., yang selalu memberikan pengertian, perhatian, dorongan, doa dan bantuannya dalam penulisan tesis ini;

Putra dan Putri tercinta Gauldensio Pratama, Maria Pacilia dan Maria Alena yang selalu memicu senyum dan tawa hiburan dalam setiap tahapan penulisan;

Mantan Bupati Ende Bapak. Ir. Marselinus Y. W. Petu.(Alm), Bupati Ende Bapak Drs. Djafar H. Achmad, M.M, Sekretaris Daerah Kabupaten Ende Bapak. Dr. dr. Agustinus G. Ngasu, M.Kes yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mendapatkan Tugas Belajar pada program Magister.

## ABSTRAK

Julius Albetus Sorousai: Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya, 23 Desember 2019. **Analisis Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan Atas Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Ende.** Ketua Pembimbing: Roekhudin, Komisi Pembimbing: M. Khoirul.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern dan kepatuhan atas peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pada Pemerintah Daerah Kabupaten Ende dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilakukan pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Ende dengan unit analisisnya adalah pegawai yang terkait dengan pengelolaan keuangan menggunakan 114 orang dari 35 Organisasi Perangkat Daerah (OPD). Metode analisis data menggunakan metode analisis regresi berganda (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern dan kepatuhan atas peraturan perundang-undangan berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pada Pemerintah Daerah Kabupaten Ende. Namun, komitmen organisasi tidak mampu memperkuat hubungan penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern dan kepatuhan atas peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pada Pemerintah Kabupaten Ende.

Kata Kunci: Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan Atas Peraturan Perundang-Undangan, Kualitas Laporan Keuangan



## ABSTRACT

Julius Albetus Sorousai: Postgraduate Economics and Business Faculty of Brawijaya University, December 23th 2019. **The Influence of the Implementation of Government Accounting Standards, Internal Control System and The Compliance with Laws and Regulations on the Financial Statement Quality of Local Government of Ende Regency.** Supervisor: Roekhudin, co-supervisor: M. Khoiru

The purpose of this research is to do empirical testing on the influence of of the implementation of government accounting standards, internal control system and the compliance on laws and regulations on the financial statement quality of local government of Ende regency with organizational commitment as the moderator variable. The local government agency of Ende Regency is the subject of this research and the unit of analysis are the employees that involved with financial management which consists of 114 employees out of 35 local government agencies. The Moderated Regression Analysis (MRA) was used to analyze the data of this research. The results of this research show that the implementation of government accounting standards, internal control system and the compliance on laws and regulations have positive and significant influences on the financial statement quality of the local government of Ende regency. However, the organizational commitment is not capable to strengthen the relationship of the implementation of government accounting standards, internal control system and the compliance on laws and regulations on the financial statement quality of the local government of Ende regency.

**Keywords:** Government Accounting Standards, Internal Control System, The Complan on Laws and Regulations, Financial Statement Quality

# KATA PENGANTAR

Segala sembah dan puji penulis haturkan kepada Allah Tritunggal atas segala berkat dan rahmant-Nya sehingga tulisan ini dapat tersaji dengan judul: **Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Dan Kepatuhan Atas Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Ende**. Penulis sangat menyadari bahwa tanpa kemurahan hati-Nya, upaya untuk memperoleh gelar Magister dalam bidang ilmu akuntansi tidak akan pernah terselesaikan.

Di dalam tesis ini disajikan pokok-pokok bahasan yang meliputi pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern dan kepatuhan atas peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan.

Sangat disadari bahwa dengan kekurangan dan keterbatasan yang dimiliki penulis, walaupun telah dikerahkan segala kemampuan untuk lebih teliti, tetapi masih dirasakan banyak kekurangtepatan, oleh karena itu penulis mengharapkan saran yang membangun agar tulisan ini bermanfaat untuk penelitian selanjutnya.

Malang, Desember 2019

Penulis

# DAFTAR ISI

HALAMAN PENGESAHAN .....	i
TIM PEMBIMBING DAN TIM PENGUJI .....	ii
PERNYATAAN ORISINALITAS TESIS .....	iii
RIWAYAT HIDUP .....	iv
UCAPAN TERIMA KASIH .....	v
ABSTRAK .....	vii
ABSTRACT .....	viii
KATA PENGANTAR .....	ix
DAFTAR ISI .....	x
DAFTAR GAMBAR .....	xiii
DAFTAR TABEL .....	xiv
 BAB I PENDAHULUAN .....	 1
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Motivasi Penelitian .....	6
1.3 Rumusan Masalah .....	8
1.4 Tujuan Penelitian .....	9
1.5 Kontribusi Penelitian .....	10
 BAB II TINJAUAN PUSTAKA .....	 12
2.1 Landasan Teori .....	12
2.1.1 Teori Stewardship .....	12
2.1.2 Teori Kontingensi .....	17
2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah .....	18
2.1.4 Kualitas Laporan Keuangan .....	19
2.1.5 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) .....	21
2.1.6 Sistem Pengendalian Intern (SPI) .....	22

2.1.7 Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan.....	23
2.1.8 Komitmen Organisasi .....	24
2.2 Penelitian Terdahulu .....	26
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS .....	29
3.1 Rerangka Konseptual .....	29
3.2 Hipotesis Penelitian .....	31
3.2.1 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	31
3.2.2 Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	33
3.2.3 Pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	34
3.2.4 Komitmen Organisasi memoderasi Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalaian Intern dan Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	35
BAB IV METODE PENELITIAN .....	41
4.1 Jenis Penelitian .....	41
4.2. Populasi dan Sampel .....	41
4.3 Metode Pengumpulan Data .....	43
4.4 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel .....	43
4.4.1 Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah .....	44
4.4.2 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan .....	45
4.4.3 Sistem Pengendalian Intern .....	47
4.4.4 Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan.....	48
4.4.5 Komitmen Organisasi .....	49
4.4.6 Metode Analisis Data.....	50
4.4.6.1 Statistik Deskriptif .....	51
4.4.6.2 Uji Kualitas Data .....	51
4.4.6.3 Uji Asumsi Klasik .....	52
4.4.6.4 Model Pengujian Hipotesis.....	53
4.4.6.4.1 Koefisien Determinasi ( $R^2$ ) .....	53
4.4.6.4.2 Uji Simultan (Uji F) .....	54
4.4.6.4.3 Uji Parsial (Uji t) .....	54

BAB V HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....	55
5.1 Tingkat Pengembalian Kuesioner .....	55
5.2 Karakteristik Responden .....	55
5.3 Analisis Statistik Deskriptif.....	57
5.4 Uji Validitas dan Reliabilitas .....	59
5.4.1 Uji Validitas.....	59
5.4.2 Uji reliabilitas .....	62
5.5 Uji Asumsi Klasik.....	63
5.5.1 Uji Normalitas .....	63
5.5.2 Uji Multikolinearitas .....	64
5.5.3 Uji Heterokedastisitas.....	65
5.6 Hasil Pengujian Hipotesis.....	66
5.6.1 Pengujian Koefisien Determinasi ( $R^2$ ).....	66
5.6.2 Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F) .....	67
5.6.3 Uji Signifikansi Parsial (Uji Statistik t) .....	67
5.7 Pembahasan Hasil Penelitian.....	71
5.7.1 Pengaruh Penerapan SAP Terhadap Kualitas Laporan Keuangan .....	71
5.7.2 Pengaruh SPI Terhadap Kualitas Laporan Keuangan .....	72
5.7.3 Pengaruh Kepatuhan Terhadap Perundang-Undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan.....	73
5.7.4 Komitmen Organisasi Tidak Memoderasi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	74
5.7.5 Komitmen Organisasi Tidak Memoderasi Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	76
5.7.6 Komitmen Organisasi Tidak Memoderasi Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	77
5.8 Implikasi Hasil Penelitian.....	78
 BAB VI KESIMPULAN DAN SARAN .....	 80
6.1 Kesimpulan .....	80
6.2 Keterbatasan penelitian.....	81
6.3 Saran .....	83
DAFTAR PUSTAKA .....	85
LAMPIRAN .....	91



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 3.1. Rerangka Konseptual .....	31
---------------------------------------	----

## DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Asumsi Dasar Teori <i>Stewardship</i> .....	13
Tabel 4.1 Teknik Pengambilan Sampling .....	42
Tabel 4.2 Operasionalisasi Variabel Kualitas Laporan Keuangan .....	44
Tabel 4.3 Operasionalisasi Variabel Standar Akuntansi Pemerintahan .....	46
Tabel 4.4 Operasionalisasi Variabel Sistem Pengendalian Intern Pemerintah .....	47
Tabel 4.5 Operasionalisasi Variabel Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undang .....	49
Tabel 4.6 Operasionalisasi Variabel Komitmen Organisasi .....	50
Tabel 5.1 Distribusi Kuesioner dan Tingkat Pengembalian.....	55
Tabel 5.2 Karakteristik Demografi Responden .....	56
Tabel 5.3 Deskripsi Jawaban Konstruk.....	58
Tabel 5.4 Uji Validitas Variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan .....	59
Tabel 5.5 Uji Validitas Variabel Sistem Pengendalian Intern .....	60
Tabel 5.6 Uji Validitas Variabel Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan .....	61
Tabel 5.7 Uji Validitas Variabel Kualitas Laporan Keuangan .....	61
Tabel 5.8 Uji Validitas Variabel Komitmen Organisasi.....	62
Tabel 5.9 Uji Reliabilitas .....	63
Tabel 5.10 Uji Normalitas .....	63
Tabel 5.11 Uji Multikolinearitas .....	64
Tabel 5.12 Uji Heterokedastisitas .....	65
Tabel 5.13 Koefisien Determinasi.....	67
Tabel 5.14 Uji F .....	67
Tabel 5.15 Uji t.....	68
Tabel 5.16 Uji Moderasi .....	71

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1. Latar Belakang**

Pemerintah Daerah memiliki kewajiban untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah, sebagai wujud transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah tersebut akan dinilai kewajaran, kebenaran, kecermatan, kredibilitas informasinya oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia sesuai pasal 16 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Hasil evaluasi BPK dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I tahun 2018 mengungkapkan temuan-temuan pemeriksa atas pelanggaran penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) dan Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan yang berlaku sebagai salah satu faktor penyebab Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota (LKPD) belum memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)).

Permasalahan terhadap penerapan SAP yang dijumpai dalam LKPD selama periode lima tahun terakhir (2013-2017) antara lain: permasalahan penyajian akun aset lancar Kas, piutang dan persediaan tidak sesuai dengan ketentuan. Pencatatan aset tetap tanah, gedung dan bangunan, peralatan dan mesin, jalan, irigasi dan jaringan tidak dilakukan secara akurat dimana pencatatan aset tetap dilakukan secara gabungan dan tidak diperinci per aset, dan penambahan nilai aset tetap setelah perolehan tidak diatribusi/dikapitalisasi ke aset induk dan permasalahan penyajian pendapatan dan belanja ([www.bpk.go.id/ihips](http://www.bpk.go.id/ihips)).

SAP merupakan landasan bagi pemerintah dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan. Penerapan standar akuntansi yang komprehensif dan faktor ketaatan administrasi (regulasi) akan berdampak pada kualitas laporan keuangan pemerintah (Nirwana dan Haliah (2018); Hapazah, 2017; Ifeoluwapo, 2018 dan Judith ,2014)

Selain penerapan SAP, kualitas laporan keuangan pemerintah daerah juga ditentukan oleh seberapa baik sistem pengendalian intern (SPI) yang dimiliki institusi pemerintah daerah (Kiranayanti, 2016). SPI didefinisikan oleh (Abiola *et.al.*,2013) sebagai tindakan yang dilakukan pada pengelolaan keuangan dan non-keuangan untuk memastikan perlindungan aset, deteksi dan pencegahan penipuan, memenuhi persyaratan dan prosedur kebijakan internal kontrol dan akurasi kelengkapan catatan.

Permasalahan kelemahan SPI atas LKPD Pemerintah Daerah antara lain: Pejabat yang bertanggung jawab belum optimal dalam melakukan pembinaan pemahaman akuntansi dan pelaporan kepada pelaksana tugas, serta belum optimal dalam melakukan pengawasan dan pengendalian, Pejabat yang bertanggung jawab belum optimal dalam melaksanakan pengawasan dan pengendalian pengelolaan dan penatausahaan terkait dengan pendapatan pajak dan retribusi dan Pemda belum menindaklanjuti secara tuntas dan menyeluruh atas rekomendasi hasil pemeriksaan BPK sebelumnya ([www.bpk.go.id/ihips](http://www.bpk.go.id/ihips)).

Fenomena Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang belum memadai, tercermin dari banyak temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (SPPAPB), kelemahan struktur pengendalian intern (StPI) dan kelemahan sistem pengendalian intern lainnya yang dilaporkan BPK-RI dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan setiap semester (IHPS-I Tahun 2018). Hal ini dibuktikan dari beberapa penelitian yang dilakukan diantaranya oleh (Irwan, 2011) yang menunjukkan semakin baik penerapan SPIP maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah semakin meningkat, jika SPIP dijalankan oleh SDM yang

memilik kompetensi mampu memberikan keyakinan memadai bahwa SAP dilaksanakan sebagaimana mestinya, sehingga kualitas laporan keuangan memenuhi karakteristik kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian (Mahaputra, 2014; Nunuy, 2015 dan Gafarov, 2009; Wonder *et al.*,2018; Christian, 2014; Henny *et al.*,2018 dan Benson, 2018) menyimpulkan implementasi pengendalian intern sangat penting terhadap pelaporan keuangan.

Permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan atas LKPD yang dapat mengakibatkan potensi kerugian secara umum terjadi antara lain karena: PPK dan PPTK kurang cermat dalam melakukan pengawasan dan pengendalian atas pekerjaan yang menjadi tanggung jawabnya. Pengguna barang dan pengurus barang belum melaksanakan pengelolaan, pengawasan dan pengendalian BMD secara memadai, pengurus barang dan pengelola BMD tidak tertib dalam menatausahakan dan mengamankan BMD yang berada dalam penguasaannya termasuk yang dikuasai pihak ketiga ([www.bpk.go.id/ihps](http://www.bpk.go.id/ihps)).

Bentuk ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diidentifikasi oleh pemeriksa BPK dalam pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah dikelompokkan menjadi: temuan yang mengakibatkan kerugian Negara, potensi kerugian Negara, kekurangan penerimaan, penyimpangan administrasi, ketidakhematan, ketidakefektifan dan ketidakefisienan yang dilaporkan BPK dalam dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan dan Ikhtisar Hasil pemeriksaan semesteran mempengaruhi pemberian opini atas kewajaran laporan keuangan yang berdampak pada kualitas laporan keuangan([www.bpk.go.id/ihps](http://www.bpk.go.id/ihps)).

Nirwana dan Haliah (2018) menyatakan bahwa faktor sistem / administrasi (regulasi) yang tinggi akan berdampak pada kualitas laporan keuangan yang tinggi jika didukung oleh Kompetensi personal yang tinggi. Penelitian Atyanta *et al.*,(2011) juga menemukan bahwa kepatuhan terhadap perundang-undangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah/ perusahaan dan penyimpangan administrasi berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP.



Hal lain yang mendukung peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah adalah komitmen organisasi. Komitmen organisasi merupakan sifat hubungan antara individu dengan organisasi kerja, dimana individu mempunyai keyakinan diri terhadap nilai-nilai tujuan organisasi serta adanya kerelaan untuk menggunakan usahanya secara sungguh-sungguh demi kepentingan organisasi serta mempunyai keinginan yang kuat untuk tetap menjadi bagian dari organisasi (Pramita *et al.*,2010).

Dov dan Koslowsky (2001) menyatakan bahwa nilai-nilai kerja, terutama yang kognitif, berhubungan positif dengan komitmen dan interaksi nilai-nilai dengan gender. Penelitian Van Dick *et al.*,(2000) juga menunjukan Komitmen organisasi yang efektif berpengaruh dengan tingkat kepuasan pekerjaan baik intrinsik dan ekstrinsik. Demikian juga Arif (2017) dan Henny *et al.*,(2018) menemukan bahwa komitmen aparat berpengaruh signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah dapat dikatakan berkualitas apabila memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan yaitu relevan, andal, dapat dipahami dan dapat dibandingkan. Penelitian Van Beest *et al.*,(2009) dilakukan pada 231 perusahaan terdaftar di pasar saham (AS, Inggris, dan Belanda) pada Tahun 2005 dan 2007 menunjukan bahwa karakteristik kualitatif informasi akuntansi merupakan alat pengukuran yang valid dan dapat diandalkan untuk menilai kualitas informasi pelaporan.

Hasil penelitian terdahulu tentang pengaruh standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah menunjukan adanya perbedaan hasil antara lain penelitian oleh Nirwana dan Haliah (2018), Hapazah (2017), Ifeoluwapo (2018), Judith (2014), Irwan (2011) dan Sudiaranti, (2015) yang menunjukan bahwa penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Sedangkan Fikri *et al.*,(2015), Julita *et al.*,(2018) menunjukkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan.

Hubungan antara sistem pengendalian internal dan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah juga telah banyak dikaji oleh peneliti sebelumnya antara lain oleh Gafarov (2009), Irwan (2011), Mahaputra (2014), Christian (2014), Nunuy (2015), Cecilia (2017), Benson (2018 dan Wonder *et al.*, (2018). Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah, dimana semakin efektif pelaksanaan sistem pengendalian internal, maka pemerintah mampu mempertahankan dan meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah. Terdapat juga penelitian yang menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap Kualitas laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Yendrawati, 2013; Desiana, 2014). Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal yang sudah ditetapkan belum diterapkan secara efektif sehingga informasi laporan keuangan yang dihasilkan tidak memberikan keyakinan yang memadai.

Penelitian terkait ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah telah banyak dikaji oleh peneliti sebelumnya antara lain oleh Atyanta *et al.*, (2011), Nirwana dan Haliah (2018). Hasil penelitian menunjukkan bahwa ketidakpatuhan terhadap sistem/administrasi (regulasi) berpengaruh signifikan terhadap opini audit. Terdapat juga penelitian yang menunjukkan hasil sebaliknya, bahwa kepatuhan terhadap perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini yaitu temuan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, penyimpangan administrasi (Atmaja dan Probohudon, 2015). Fatimah *et al.*, (2014) juga membuktikan bahwa kasus Kerugian daerah (KD) dan kasus penyimpangan administrasi yang berpengaruh negatif pada penerimaan opini WTP, sedangkan kasus akibat ketidakpatuhan lainnya tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP.

Rendahnya kualitas laporan keuangan tidak serta merta hanya dipengaruhi beberapa faktor diatas, namun juga tergantung dengan adanya faktor kontijensi. Suarmika *et al.*, (2016) menyatakan bahwa pendekatan kontinjensi dapat digunakan sebagai solusi atas

ketidakkonsistenan hasil-hasil riset sebelumnya. Pendekatan kontinjensi memberikan pandangan bahwa hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat dipengaruhi oleh variabel yang bersifat kondisional. Hubungan antara komitmen organisasi dan kualitas laporan keuangan pemerintah juga telah banyak dikaji oleh peneliti sebelumnya antara lain Van Dick *et al.*, (2000), Koslowsky *et al.*, (2001), Pramita *et al.*, (2010), Manullang (2016), Silaban (2017), Arif (2017) dan Henny *et al.*, (2018). Hasil penelitian menunjukkan bahwa komitmen organisasi sebagai variabel moderasi mampu memoderasi faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah. Terdapat juga penelitian yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh signifikan apabila ditempatkan sebagai variabel moderasi terhadap kualitas laporan keuangan Andrianto (2017), Ratifah dan Ridwan (2012), Siwambudi *et al.*, (2016) dan Ikrar (2018).

Berdasarkan fenomena dan ketidakkonsistenan terhadap hasil penelitian terdahulu, serta masih adanya perbedaan pada hasil efek moderasi variabel komitmen organisasi merupakan ide yang mendasari penelitian ini yang berjudul:

**“Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Dan Kepatuhan Atas Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Ende ”.**

## **1.2 MOTIVASI PENELITIAN**

Berdasarkan pemaparan diatas maka motivasi dilakukannya penelitian ini adalah karena:

- 1) masih adanya kesenjangan (*research gap*) pada penelitian sebelumnya terkait Penerapan SAP, SPI, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan dan Komitmen Organisasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah. Penelitian oleh Nirwana dan Haliah (2018), Hapazah (2017), Ifeoluwapo (2018), Judith (2014), Irwan (2011) dan Sudiaranti, (2015) yang memperoleh hasil bahwa Penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil yang berbeda terdapat penelitian penelitian Fikri *et al.*, (2015),

Julita *et al.*, (2018) menunjukkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Penelitian oleh Gafarov (2009), Irwan (2011), Mahaputra (2014), Christian (2014), Nunuy (2015), Cecilia (2017), Benson (2018 dan Wonder *et al.*,(2018). Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Terdapat juga penelitian yang menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Yendrawati, 2013 dan Desiana, 2014). Penelitian oleh Pramita *et al.*,(2010), Atyanta *et al.*,(2011), Nirwana dan Haliah (2018) menunjukkan bahwa ketidakpatuhan terhadap sistem/administrasi (regulasi) berpengaruh signifikan terhadap opini audit. Terdapat juga penelitian yang menunjukkan hasil sebaliknya bahwa kepatuhan terhadap perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini yaitu temuan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, penyimpangan administrasi (Atmaja *et al.*, 2015). Penelitian oleh Van Dick *et al.*,(2000), Dov dan Koslowsky (2001), Pramita *et al.*,(2010), Manullang (2016), Silaban (2017), dan Henny *et al.*,(2018) menunjukkan bahwa komitmen organisasi sebagai variabel moderasi mampu memoderasi faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah. Terdapat juga penelitian yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh apabila ditempatkan sebagai variabel moderasi terhadap kualitas laporan keuangan Andrianto (2017), Ratifah dan Ridwan (2012), Siwambudi *et al.*,(2016) dan Ikrar (2018).

Penelitian - penelitian tersebut tidak mengkonstruksi model penelitian dengan variabel Penerapan SAP, SPI, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan dan Komitmen Organisasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah secara keseluruhan dalam satu model penelitian. Untuk itu, penelitian ini mencoba menjembatani adanya gap tersebut dengan meneliti semua variabel tersebut dalam satu model penelitian.

2) Penelitian ini mengambil lokasi pada OPD di Pemerintah Daerah Kabupaten Ende karena pada tahun 2017, Pemkab Ende mendapat penghargaan Anugerah Pangripta Nusantara yang diberikan pada kabupaten/kota terdiri atas kategori dengan Perencanaan Terbaik II oleh Kementerian PPN/Bappenas ([www.bappenas.go.id](http://www.bappenas.go.id)). Pemerintah Kabupaten Ende juga meraih peringkat pertama Anugerah Pangripta Nusantara tingkat provinsi untuk penyusunan Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) tahun 2017. Selain itu, Ende juga menempati peringkat ketiga dalam pertumbuhan ekonomi dibawah Kota Kupang dan Kabupaten Belu. Pertumbuhan ekonomi tahun lalu untuk Kabupaten Ende 5,29 persen ([www.nttprov.go.id](http://www.nttprov.go.id)). Namun demikian dari segi pelaporan keuangan Pemda Ende masih belum dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan dari opini Wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*) ke Wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*).

Motivasi-motivasi tersebut menjadi topik yang menarik untuk diteliti, artinya bagaimana pengaruh penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan komitmen organisasi dalam memoderasi hubungan antara variabel. Hal ini dikarenakan, sepengetahuan peneliti belum menemukan penelitian antara penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi di lingkup pemerintah daerah khususnya di Kabupaten Ende.

### **1.3 RUMUSAN MASALAH**

Berdasarkan latar belakang masalah dalam penelitian ini, maka (*research questions*) dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Apakah Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Daerah (SAP) berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan keuangan Pemerintah Daerah?
2. Apakah Sistem Pengendalian Intern (SPI) berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?



3. Apakah Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
4. Apakah Komitmen Organisasi memperkuat Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Daerah (SAP) terhadap Kualitas Laporan keuangan Pemerintah Daerah ?
5. Apakah Komitmen Organisasi memperkuat Pengaruh sistem pengendalian internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
6. Apakah Komitmen Organisasi memperkuat Pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?

#### **1.4 TUJUAN PENELITIAN**

Berdasarkan latar belakang masalah dalam penelitian ini, maka tujuan penelitiannya adalah:

1. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Daerah (SAP) terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
2. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh variabel Sistem Pengendalian Intern (SPI) terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
3. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
4. Untuk menguji dan menganalisis Komitmen Organisasi dalam memoderas Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Daerah (SAP) terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
5. Untuk menguji dan menganalisis Komitmen Organisasi dalam memoderasi Sistem Pengendalian Intern (SPI) terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
6. Untuk menguji dan menganalisis Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

## 1.5 KONTRIBUSI PENELITIAN

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi teoritis, kontribusi praktik dan kontribusi kebijakan.

### 1. Kontribusi Teori

- a. Kontribusi teoritis penelitian ini ditujukan pada *stewardship theory* (Donaldson dan Davis, 1991) sebagai *grand theory*, karena beberapa asumsi dari teori tersebut sesuai dengan objek, pertanyaan dan hipotesis penelitian. Pertimbangan penggunaan *stewardship theory* sehubungan dengan masalah penelitian yaitu terdapat hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi melalui pendekatan governance menggunakan dasar sosiologi dan psikologi. Eksekutif (pemerintah) sebagai steward (pelayan) termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan prinsipal (rakyat) akan berusaha secara maksimal untuk mencapai tujuan organisasi dengan pendekatan sosiologi dan psikologi. Pendekatan sosiologi dilakukan pada saat analisis variabel efektivitas pengendalian intern dan analisis variabel kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Pendekatan psikologi dilakukan pada saat analisis variabel penerapan standar akuntansi pemerintah berupa profesionalisme dan tanggung jawab dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemda.

Berdasarkan uraian tersebut, maka sangat relevan jika teori *stewardship* diterapkan pada penelitian organisasi sektor publik khususnya pemerintahan, hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Morgan *et al.*, (1996). Morgan *et al.*, (1996) merumuskan pertanyaan penelitian yaitu “Apa yang dilakukan manajer menengah di pemerintahan lokal atau daerah?” Hasilnya menunjukkan bahwa manajer menengah di pemerintahan lokal lebih banyak bersikap *steward*.

- b Hasil penelitian ini mampu menjelaskan implikasi *Contingency theory* terhadap solusi ketidakkonsistenan hasil-hasil riset sebelumnya, dimana Pendekatan kontinjensi memberikan pandangan bahwa hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat dipengaruhi oleh variabel yang bersifat kondisional (Suarmika *et al.*,2016). Model hubungan antara komitmen organisasi sebagai variabel moderasi terhadap penerapan SAP,SPI dan Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan kualitas laporan keuangan antara lain oleh (2017), Arif (2017) dan Henny *et al.*, (2018).

## **2. Kontribusi Praktis**

Hasil penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan evaluasi untuk memperbaiki permasalahan dan meningkatkan kinerja laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Ende melalui peningkatan kualitas dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Selain itu, penelitian ini memberikan gagasan kepada pemerintah daerah tentang penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan diperkuat dengan adanya komitmen dari setiap pegawai pemerintahan sebagai upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 LANDASAN TEORI**

Landasan teori merupakan teori yang relevan yang digunakan untuk menjelaskan tentang variabel yang akan diteliti dan sebagai dasar untuk memberi jawaban sementara terhadap rumusan masalah yang diajukan (hipotesis) dan penyusunan instrumen penelitian. Teori dalam penelitian ini adalah *Stewardship Theory* (Donaldson dan Davis, 1991). Teori *stewardship* menyatakan bahwa tindakan manager tidaklah termotivasi oleh tindakan-tindakan individu melainkan lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari teori dasar (*grand theory*) dan teori pendukung (*supporting theory*).

##### **2.1.1 Teori Stewardship**

Teori *Stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori ini mengasumsikan bahwa adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok *principals* dan manajemen. Maksimalisasi utilitas kelompok ini pada akhirnya akan memaksimumkan kepentingan individu yang ada dalam kelompok organisasi tersebut.

Teori *stewardship* sering disebut sebagai teori pengelolaan (*penatalayanan*), memandang manajemen sebagai *stewards* (pelayan/penerima amanah/pengelola) akan bertindak dengan penuh kesadaran, arif dan bijaksana bagi kepentingan organisasi. Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini, dipertimbangkan dapat menjelaskan hubungan antara

variabel, dengan asumsi bahwa untuk melaksanakan amanah tersebut maka *stewards* (manajemen) akan mengalokasikan sumber daya dana serta strategi yang diperlukan untuk mendukung pengelolaan keuangan yang baik dan menyajikan pertanggungjawaban yang diperlukan dengan baik pula. Teori *stewardship* dapat diterapkan dalam penelitian akuntansi organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan dan non profit lainnya (Imran, 2018).

Implikasi teori *stewardship* dalam penelitian ini dapat menjelaskan eksistensi pemerintah daerah sebagai suatu lembaga yang dipercaya dapat menampung aspirasi masyarakat, dapat memberikan pelayanan yang baik bagi publik, mampu membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi terpenuhi serta kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Menurut Podrug (2011) *stewardship theory* sering disebut sebagai teori pengelolaan (penatalayanan) dengan beberapa asumsi-asumsi dasar (*fundamental assumptions of stewardship theory*) yang ditunjukkan dalam tabel berikut:

**Tabel 2.1**  
**Asumsi Dasar Teori Stewardship**

<b><i>Manager as</i></b>	<b><i>Steward</i></b>
<i>Approach to governance</i>	<i>Sociological and psychological</i>
<i>Model of human behavior</i>	<i>Collectivistic, pro-organizational, trustworthy</i>
<i>Managers motivated by</i>	<i>Principal objectives</i>
<i>Manager-principal interest</i>	<i>Covergence</i>
<i>Structures that</i>	<i>Facilitate and empower</i>
<i>Owners attitude</i>	<i>Risk-propensity</i>
<i>The principal-manager relationship rely on</i>	<i>Trust</i>

Sumber : Podrug, N (2011:406)

Beberapa pertimbangan penggunaan *stewardship theory* sehubungan dengan masalah penelitian ini yaitu:



## 1. Manajemen sebagai *stewards* (pelayan/penerima amanah/pengelola)

*Stewardship theory* memandang bahwa manajemen organisasi sebagai “*stewards/penatalayanan*”, akan bertindak dengan penuh kesadaran, arif dan bijaksana bagi kepentingan organisasi.

Penelitian ini membahas mengenai praktek pelaporan keuangan yang baik (berkualitas), Pemerintah Daerah bertindak sebagai *stewards*, penerima amanah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi organisasi dan para pengguna informasi keuangan pemerintah, baik secara langsung atau tidak langsung melalui wakil-wakilnya.

## 2. Pendekatan *governance* menggunakan sosiologi dan psikologi

Teori *stewardship* menggunakan pendekatan *governance* atas dasar psikologi dan sosiologi yang telah didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi manajemen sebagai *stewards* (pelayan) dapat termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan *principal* dan organisasi. Implikasinya pada penelitian ini adalah Pemda memberikan pelayanan kepada masyarakat bukan hanya untuk kepentingan ekonomi tetapi juga pertimbangan sosiologis maupun psikologis masyarakat guna mencapai *good governance*.

Penelitian ini mengarah ke pendekatan *governance* yaitu menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas dengan mempertimbangkan faktor sosiologi dan psikologi. Pertimbangan faktor sosiologi dilakukan pada saat analisis variabel efektivitas pengendalian intern dalam konteks lingkungan pengendalian berupa nilai etika dan integritas dan kepatuhan terhadap peraturan perundang – undangan. Pertimbangan faktor psikologi dilakukan pada saat analisis variabel penerapan standar akuntansi pemerintah berupa profesionalisme dan tanggung jawab dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemda.

### 3. Model Manusia, perilaku kolektif dan kepentingan organisasi

*Model of man* pada *stewardship theory* didasarkan pada *steward* (pelayan) yang memiliki tindakan kolektif atau berkelompok, bekerja sama dengan utilitas tinggi dan selalu bersedia untuk melayani. Terdapat suatu pilihan antara perilaku *self serving* dan pro-organisational. *Steward* akan menggantikan atau mengalihkan *self serving* untuk bertindak kooperatif. Kepentingan antara *steward* dan *principal* tidak sama, tetapi *steward* tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. *Steward* berpedoman bahwa terdapat utilitas yang lebih besar pada tindakan kooperatif dan tindakan tersebut dianggap tindakan rasional yang dapat diterima, misalnya dengan melakukan efisiensi biaya dan peningkatan kualitas/kinerja.

Implikasinya manajemen dan kepala daerah secara kolektif (bersama-sama) berkomitmen dan konsisten untuk menerapkan standar akuntansi pemerintahan, mengefektifkan pengendalian intern dan meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam pengelolaan keuangan daerah sehingga dapat menyusun dan menyajikan informasi laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas.

### 4. Motivasi pimpinan dan tujuan principals

*Model of man* pada *stewardship theory* didasarkan pada *steward* (pelayan) yang memiliki tindakan kolektif atau berkelompok, bekerja sama dengan utilitas tinggi dan selalu bersedia untuk melayani. Terdapat suatu pilihan antara perilaku *self serving* dan pro-organisational. *Steward* akan menggantikan atau mengalihkan *self serving* untuk bertindak kooperatif. Kepentingan antara *steward* dan *principal* tidak sama, tetapi *steward* tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. *Steward* berpedoman bahwa terdapat utilitas yang lebih besar pada tindakan kooperatif dan tindakan tersebut dianggap tindakan rasional yang dapat diterima, misalnya dengan melakukan efisiensi biaya dan peningkatan kualitas/kinerja.

Penelitian ini berkaitan dengan laporan keuangan pemerintah. Dengan teori *stewardship* manajemen dan kepala daerah akan cenderung bersikap sesuai dengan perspektif teori pengelolaan (*stewardship theory*), yaitu sebagai aktor yang rasional yang tidak dimotivasi oleh keinginan individualnya, tetapi lebih sebagai penerima amanah (penatalayanan) yang memiliki motif yang sejalan dengan tujuan prinsipal.

#### 5. Konvergensi manajer dan principal

Teori *stewardship* mengasumsikan bahwa kepentingan manajer dan *principal* adalah konvergensi artinya keduanya mempunyai tujuan yang sama menuju satu titik yaitu untuk kepentingan organisasi. Kepentingan organisasi tercapai maka kepentingan individu juga terpenuhi.

Dalam penelitian ini manajemen diasumsikan mempunyai tujuan yang sama dengan kepala daerah menuju satu titik yaitu menghasilkan informasi laporan keuangan pemerintah yang berkualitas melalui peningkatan penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern yang efektif dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan guna menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

#### 6. Struktur berupa fasilitasi dan pemberdayaan

Teori *stewardship* menggunakan struktur yang memfasilitasi dan memberdayakan. Penelitian ini menggunakan variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern yang efektif dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Penggunaan variabel tersebut, diharapkan dapat memfasilitasi dan memberdayakan pengendalian intern menjadi efektif guna menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

## 7. Sikap pemilik dan risiko

Teori *stewardship* cenderung mempertimbangkan risiko. Penelitian ini menggunakan variabel sistem pengendalian intern dengan unsur penilaian risiko dengan mempertimbangkan risiko-risiko yang mungkin akan dihadapi untuk dapat menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas.

## 8. Hubungan principals-manajemen saling percaya

*Stewardship theory* dibangun atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia yakni manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain. Filosofis tersebut tersirat dalam hubungan fidusia antara *principals* dan manajemen. *Stewardship theory* memandang manajemen sebagai institusi yang dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principals* maupun organisasi.

### 2.1.2 Teori Kontijensi

Menurut Stoner (1996) pendekatan kontijensi atau pendekatan situasional merupakan suatu pandangan yang melihat bahwa teknik manajemen yang paling baik memberikan kontribusi untuk pencapaian sasaran organisasi mungkin bervariasi dalam situasi atau lingkungan yang berbeda. Teori kontijensi menyatakan bahwa tidak ada rancangan dan penggunaan sistem pengendalian manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi organisasi, namun sebuah sistem pengendalian tentunya harus efektif untuk situasi atau organisasi atau perusahaan atau pemerintahan tertentu (Otley, 1980).

Penelitian ini menggunakan pendekatan kontijensi sebagai *supporting theory*. Suarmika et al, (2016) menyatakan bahwa pendekatan kontinjensi dapat digunakan sebagai solusi atas ketidakkonsistenan hasil-hasil riset sebelumnya. Menurut Govindarajan (1988), diperlukan upaya untuk merekonsiliasi ketidakkonsistenan dengan cara mengidentifikasi faktor-faktor kondisional antara kedua variabel tersebut dengan pendekatan kontijensi. Hasil penelitian

sebelumnya menunjukkan bahwa ada ketidakkonsistenan hasil antara satu peneliti dengan peneliti lainnya, sehingga disimpulkan terdapat variabel lain yang mempengaruhinya. Tujuan penggunaan pendekatan kontijensi adalah untuk mengidentifikasi berbagai variabel kontijensi yang mempengaruhi kinerja. Penggunaan pendekatan kontijensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderating atau variabel intervening.

Beberapa penelitian di bidang akuntansi menggunakan pendekatan kontinjensi untuk melihat hubungan variabel-variabel kontekstual seperti ketidakpastian lingkungan (Outley, 1980). Hasil penelitian yang telah dilakukan oleh beberapa peneliti terkait penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP), sistem pengendalian intern (SPI) dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan menunjukkan adanya ketidakkonsistenan hubungan antara variabel independen terhadap variabel dependennya. Pada penelitian ini, teori kontijensi di jelaskan dengan menggunakan salah satu variabel yang terdapat pada teori kontigensi yaitu dengan menggunakan variabel moderasi. Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah Komitmen Organisasi yang memungkinkan dapat memperkuat dan memperlemah pengaruh penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

### **2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah**

Laporan keuangan adalah catatan informasi suatu entitas pada suatu periode akuntansi yang dapat digunakan untuk menggambarkan kinerja entitas tersebut. Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Laporan keuangan dapat dikatakan sebagai data juga dapat dikatakan sebagai informasi. Pengertian laporan keuangan menurut Gitman adalah *“Annual report that publicly owned corporations must provide to stockholders; it summarizes and documents the firms financial activities during the past year”* (Gitman, 2012:44). Bastian

(2005) menyebutkan "Laporan keuangan pemerintah daerah merupakan bagian dari proses pelaporan keuangan dalam pemerintah daerah yang mempresentasikan secara terstruktur posisi keuangan dari transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pemerintah daerah". Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada prinsipnya merupakan hasil gabungan atau konsolidasi dari laporan keuangan OPD.

Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual menyebutkan bahwa pelaporan keuangan pemerintah memiliki tujuan, sebagai berikut:

1. Menyediakan informasi tentang sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya keuangan.
2. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode untuk membiayai seluruh pengeluaran.
3. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai.
4. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dalam mencukupi kebutuhan kasnya.
5. Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaan, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman.
6. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

#### **2.1.4 Kualitas laporan keuangan**

Kualitas menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2008) yaitu merupakan tingkat baik buruknya sesuatu, kadar atau taraf atau derajat sesuatu. Definisi kualitas menurut Iman

Mulyana (2010:96) adalah: “Kualitas diartikan sebagai kesesuaian dengan standar, diukur berbasis kadar ketidaksesuaian, serta dicapai melalui pemeriksaan”.

Menurut Rezaee (2003), ada enam faktor yang menentukan kualitas pelaporan keuangan yaitu: *board of directors, internal auditor, audit committee, external auditor, top management team, governing bodies*. Sedangkan Bauwhede (2001) mengemukakan bahwa faktor potensial yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan, yaitu: *management’s decisions, quality of external governance mechanisms (i.e. audit quality), quality of internal governance mechanisms (i.e. quality of the board of directors), regulation as to financial*.

Kriteria untuk menilai kualitas laporan keuangan menurut PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan adalah dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan yang disebut sebagai karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah. Karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah merupakan ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi laporan keuangan sehingga dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki.

Dengan terpenuhinya keempat karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan suatu entitas, hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Windrastuti et al, (2013) yang menyatakan informasi yang relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan, yang berarti informasi yang relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami mendukung transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan.

Hal-hal yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah dapat dilihat dari berbagai faktor yang dijadikan sebagai variabel dalam penelitian. Beberapa penelitian terdahulu menggunakan berbagai variabel antara lain Nirwana dan Haliah (2018) melakukan penelitian dengan menggunakan 4 (empat) variabel yaitu faktor kompetensi pribadi, sistem/faktor

administrasi (regulasi), faktor politik dan kualitas informasi laporan keuangan, selanjutnya Hapazah (2017) meneliti 4 (empat) variabel yaitu implementasi SAP, sistem informasi keuangan, rekonsiliasi dan kualitas laporan keuangan. Ifeoluwapo (2018) dan Judith (2014) melakukan penelitian dengan menggunakan 2 (dua) variabel yaitu Adopsi IPSAS dan kualitas laporan keuangan, Sudiarianti (2015) dengan menggunakan 4 (empat) yaitu variabel Kualitas laporan keuangan, kompetensi SDM, penerapan SPIP dan penerapan SAP, Fikri et al, (2015) melakukan penelitian dengan menggunakan 4 (empat) variabel yaitu penerapan SAP, kompetensi aparatur, peran audit internal dan SPI sebagai moderating.

### **2.1.5 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)**

Perkembangan dunia saat ini menuntut pelaksanaan *Good Corporate Governance* (GCG) bukan hanya untuk Perusahaan namun juga untuk pemerintahan. Praktik pelaporan laporan keuangan yang transparan dan mengacu pada standar akuntansi berbasis akrual yang dapat diperbandingkan secara internasional mendorong pemerintah untuk mengeluarkan Peraturan Pemerintah (PP) 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Standarisasi ini dilakukan dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan.

Nugraheni *et al.*, (2008) meneliti tentang Pengaruh Penerapan SAP terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah. Sebuah studi di negara Lagos yang menguji Implikasi Penerapan IPSAS dan Kualitas Laporan keuangan dengan sampel yang terdiri dari 300 orang akuntan sektor publik dan auditor, menemukan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan dari adopsi IPSAS pada laporan keuangan. Adopsi IPSAS secara signifikan meningkat sistem pelaporan dan pencatatan keuangan (Ifeoluwapo, 2018). Studi yang sama dilakukan oleh Judith (2014) menyimpulkan Implementasi IPSAS berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.



Pengadopsian IPSAS dilakukan secara optimal melalui praktik terbaik (*best practice*) dalam pelaporan keuangan sektor publik akan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah.

#### **2.1.6 Sistem Pengendalian Intern (SPI)**

Menurut Peraturan pemerintah No 60 Tahun 2008 sistem pengendalian intern merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Penerapan sistem pengendalian intern yang efektif akan melindungi organisasi dari kelemahan manusia, mengurangi kekeliruan dan penyimpangan yang akan terjadi, sehingga informasi yang dihasilkan dalam laporan keuangan dapat memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan dan akan meningkatkan kepercayaan stakeholders. Sistem pengendalian intern juga merupakan sarana untuk menjamin kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang ada, menjamin keandalan laporan keuangan dan data keuangan, dan memfasilitasi efisiensi dan efektivitas operasi-operasi pemerintah.

Unsur SPIP mengacu pada konsep Sistem Pengendalian Intern yang dikemukakan oleh *The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)*, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan.

Wonder *et al.*,(2018) meneliti tentang Penilaian Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan di Ghana. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Pengendalian Intern berdampak positif pada kualitas pelaporan keuangan terutama ketika semua pihak yang terlibat mematuhi tujuan manajemen keuangan publik di Ghana. Hal yang

sama terdapat pada penelitian yang dilakukan oleh Christian (2014), Cecilia (2017) dan Benson (2018) menyimpulkan Pengendalian Intern berdampak positif pada kualitas pelaporan keuangan terutama ketika semua pihak yang terlibat mematuhi tujuan manajemen keuangan publik.

### **2.1.7 Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang – Undangan**

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan faktor yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Hubungan ini dapat ditunjukkan dengan UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang menyebutkan salah satu kriteria pemberian opini BPK yaitu kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang -undangan. Akan tetapi dengan adanya perubahan peraturan-peraturan terutama dalam menerapkan basis akrual menimbulkan kesulitan dan perbedaan persepsi yang dapat mempengaruhi pengelola keuangan daerah dalam menyajikan laporan keuangan yang berkualitas (Manullang, 2016).

Salah satu kriteria pemberian opini atas laporan keuangan pemerintah oleh BPK yaitu kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dimana hasil pemeriksaan BPK mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan terdiri atas tiga kondisi yaitu 1) Timbulnya kerugian daerah dan potensi kerugian daerah; 2) Kekurangan penerimaan daerah; dan 3) Penyimpangan administrasi. Temuan dalam pemeriksaan BPK yang mengakibatkan kerugian daerah antara lain kasus belanja barang dan jasa yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan, kasus biaya perjalanan dinas ganda dan sebagainya (IHPS I tahun 2018).

Nirwana dan Haliah (2018) dalam penelitian tentang faktor penentu kualitas laporan keuangan dan kinerja pemerintah dengan menambahkan faktor kontekstual faktor pribadi, Sistem / Faktor Administrasi menyimpulkan bahwa semakin tinggi faktor sistem / administrasi (regulasi) akan semakin tinggi kinerja melalui kualitas laporan keuangan.

Penelitian Atyanta *et al.*, (2011) tentang analisis opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah (studi kasus pada kabupaten X di Jawa Timur), ditemukan bahwa kepatuhan terhadap perundang-undangan yang berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP untuk ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah/perusahaan dan penyimpangan administrasi.

### **2.1.8 Komitmen Organisasi**

Allen & Meyer (1990) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai keinginan karyawan untuk tetap bekerja dengan organisasi mereka. Komitmen organisasi menyangkut tiga sikap yaitu rasa mengidentifikasi dengan tujuan organisasi, rasa keterlibatan dengan tugas organisasi, dan rasa kesetiaan kepada organisasi. Komitmen organisasi dibangun atas dasar kepercayaan pekerja atas nilai-nilai organisasi, kerelaan pekerja membantu mewujudkan tujuan organisasi dan loyalitas untuk tetap menjadi anggota organisasi. Komitmen organisasi akan menimbulkan rasa ikut memiliki (*sense of belonging*) bagi pekerja terhadap organisasi. Jika pekerja merasa jiwanya terikat dengan nilai-nilai organisasi yang ada maka dia akan merasa senang dalam bekerja, sehingga mempunyai tanggung jawab dan kesadaran dalam menjalankan organisasi dan termotivasi melaporkan semua aktivitas dengan melaksanakan akuntabilitas kepada publik secara sukrela termasuk akuntabilitas keuangannya melalui laporan keuangan. Berdasarkan berbagai definisi mengenai komitmen terhadap organisasi maka dapat disimpulkan bahwa komitmen terhadap organisasi merefleksikan tiga dimensi utama yaitu komitmen dipandang merefleksikan orientasi afektif terhadap organisasi, pertimbangan kerugian jika meninggalkan organisasi, dan beban moral untuk terus berada dalam organisasi (Allen & Meyer, 1990).

Allen & Meyer (1990) mencoba untuk mengintegrasikan berbagai definisi komitmen tersebut dengan membuat model komitmen yang terdiri tiga komponen, yaitu:

1. Affective commitment (komitmen afektif), yaitu keterikatan karyawan secara psikologis kepada organisasi yang bersifat positif. Artinya bahwa karyawan tersebut mengafiliasikan dirinya dengan tujuan organisasi dan tetap ingin menjadi bagian dari organisasi tersebut.
2. Continuance commitment (komitmen berkelanjutan), yaitu suatu komitmen yang mengharuskan seseorang untuk tetap menjadi anggota organisasi dengan alasan bahwa biaya yang harus ditanggung (baik economic cost maupun social cost) lebih tinggi jika ia keluar dari organisasi (side bet theory).
3. Normative commitment (komitmen normatif), komitmen individual untuk tetap menjadi anggota organisasi, lebih karena adanya suatu kewajiban moral. Sebagai contoh ketika sebuah organisasi telah memberikan pelatihan ataupun investasi dalam pengembangan sumber daya manusia anggota organisasinya maka anggota organisasi tersebut cenderung merasa memiliki kewajiban 'moral' untuk tetap menjadi anggota organisasi dalam rangka 'membayar hutang'. Jadi anggota organisasi berkomitmen terhadap organisasi karena merasa 'seharusnya' memiliki komitmen tersebut.

Penelitian yang dilakukan oleh Dov Elizur dan Koslowsky (2001), Van Dick (2000) dan Henny et al,(2018) yang menyimpulkan bahwa komitmen aparat berpengaruh signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan. Hasil sebaliknya pada penelitian tentang Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompetensi SDM dan Sistem Pengendalian Intern Pada Kualitas Laporan Keuangan oleh Siwambudii et al, (2016) menyimpulkan bahwa Interaksi komitmen organisasi dengan penerapan standar akuntansi pemerintah tidak berpengaruh pada kualitas laporan keuangan hal yang sama juga yang sama terdapat pada penelitian Ratifah dan Ridwan (2012), hasil penelitiannya menyatakan komitmen organisasi tidak berpengaruh signifikan apabila sebagai variabel moderasi terhadap kualitas laporan keuangan.

## 2.2 PENELITIAN TERDAHULU

Beberapa penelitian sebelumnya yang relevan dengan penelitian ini adalah penelitian yang dilakukan oleh Nirwana dan Haliah (2018), Hapazah (2017), Sudiaranti (2015), Fikri *et al.*, (2015), Irwan, 2011, Mahaputra, (2014), Nunuy, (2015), Gafarov (2009, Atyanta *et al.*, (2011), Atmaja dan Probohudon (2015), Dov dan Koslowsky (2001), Van Dick *et al.*, (2000), Henny *et al.*, (2018) dan Van Beest *et al.*, (2009).

Nirwana dan Haliah, (2018) melakukan penelitian tentang faktor-faktor penentu kualitas keuangan pernyataan dan kinerja pemerintah dengan menambahkan faktor kontekstual, seperti faktor pribadi, sistem /faktor administrasi dan faktor politik, yang dapat mempengaruhi kualitas informasi laporan keuangan dan kinerja pemerintah. Hapazah (2017) meneliti tentang pengaruh Aplikasi SAP, Sistem Informasi Keuangan Daerah dan Rekonsiliasi Kualitas Keuangan Daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Aplikasi SAP dan Sistem Informasi Keuangan Daerah memiliki dampak positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah. Sudiaranti (2015) meneliti tentang Pengaruh Kompetensi SDM Pada Penerapan SPIP dan SAP Serta Implikasinya Pada Kualitas Laporan Keuangan Daerah. Hasil penelitian menyatakan bahwa kompetensi SDM, penerapan SPIP dan SAP memiliki pengaruh positif pada kualitas laporan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung. Fikri, *et al.*,(2015) meneliti tentang Pengaruh Penerapan SAP, Kompetensi Aparatur, dan Peran Audit Internal terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan dengan SPI sebagai variabel moderating (Studi empiris pada SKPD di Pemprov. NTB). Hasil penelitian menyatakan Penerapan SAP, Kompetensi Aparatur, Peran Audit Internal dan SPI tidak berpengaruh terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan.

Irwan (2011) yang menguji Pengaruh SPIP, Kompetensi SDM dan Penerapan SAP Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Sumatera Barat. Hasil penelitian menunjukkan semakin baik penerapan SPIP maka kualitas laporan keuangan pemerintah

daerah semakin meningkat, jika SPIP dijalankan oleh SDM yang memiliki kompetensi mampu memberikan keyakinan memadai bahwa SAP dilaksanakan sebagaimana mestinya, sehingga kualitas laporan keuangan memenuhi karakteristik kualitas laporan keuangan. Mahaputra (2014) meneliti tentang analisis faktor-faktor yang memengaruhi kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah (Studi pada SKPD Kabupataen Gianyar). Hasil penelitiannya menyatakan bahwa kapasitas SDM, pemanfaatan sistem informasi keuangan daerah, SPI, dan penerapan SAP berpengaruh secara positif dan signifikan. Nunuy,(2015) meneliti tentang pengaruh Kompetensi Aparatur dan Pengendalian Internal terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan dan Implikasinya pada Tata Pemerintahan Yang Baik. Penelitiannya menemukan bahwa SPI berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan baik secara parsial dan simultan. Penelitian Gafarov (2009), melakukan penelitian tentang pengendalian intern dan kualitas pelaporan keuangan. Hal baru dari disertasi Gafarov 2009) adalah mengukur pelaporan keuangan dari karakteristik kualitatif informasi akuntansi. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pengendalian intern yang baik merupakan hal penting dalam pelaporan keuangan.

Penelitian Atyanta *et al.*,(2011) tentang analisis opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah (studi kasus pada kabupaten X di Jawa Timur), ditemukan bahwa kepatuhan terhadap perundang-undangan yang berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP untuk ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah/perusahaan dan penyimpangan administrasi. Atmaja dan Probohudon (2015) meneliti tentang Kelemahan SPI, Temuan Ketidakpatuhan dan Kerugian Negara. Hasil penelitian menyatakan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan yang berpengaruh negatif terhadap pemberian opini.

Penelitian Dov dan Koslowsky (2001) tentang nilai dan komitmen organisasi. Hasil analisis menunjukkan nilai-nilai kerja, terutama yang kognitif, berhubungan positif dengan komitmen dan interaksi nilai-nilai dengan gender. Penelitian Van Dick *et al.*, (2000) tentang profil komitmen organisasi dan kepuasan kerja di antara Karyawan sektor swasta dan publik di Yunani. Hasil analisis menunjukkan Komitmen organisasi yang efektif berpengaruh dengan tingkat kepuasan pekerjaan baik intrinsik dan ekstrinsik.

Van Beest *et al.*, (2009) melakukan penelitian tentang faktor penentu kualitas pelaporan keuangan, dengan sampel 231 perusahaan terdaftar di pasar saham (AS, Inggris, dan Belanda) pada Tahun 2005 dan 2007. Latar belakang penelitiannya didasarkan pertimbangan bahwa tujuan utama pelaporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi pelaporan keuangan berkualitas tinggi (mengenai entitas ekonomi, terutama keuangan), berguna untuk pengambilan keputusan ekonomi. Temuan penelitiannya menunjukkan bahwa karakteristik kualitatif informasi akuntansi merupakan alat pengukuran yang valid dan dapat diandalkan untuk menilai kualitas informasi pelaporan.

## **BAB III**

### **RERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

#### **3.1 RERANGKA KONSEPTUAL**

Rerangka konseptual dibangun berdasarkan fenomena, kajian teori dan hasil penelitian terdahulu yang telah diuraikan pada bab 2. Rerangka konseptual yang dibangun dalam penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai penelitian yang akan dilakukan secara keseluruhan. Penelitian ini menganalisis penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Sistem Pengendalian Intern (SPI), Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan pedoman bagi pemerintah dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan sebagaimana diamanatkan dalam pasal 32 Undang- Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyebutkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan SAP. Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan Pemerintah.

Selain penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP), sistem pengendalian intern (SPI) juga akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah. Pengendalian intern pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah dirancang dengan berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). SPI meliputi lima unsur pengendalian, yaitu : lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan.



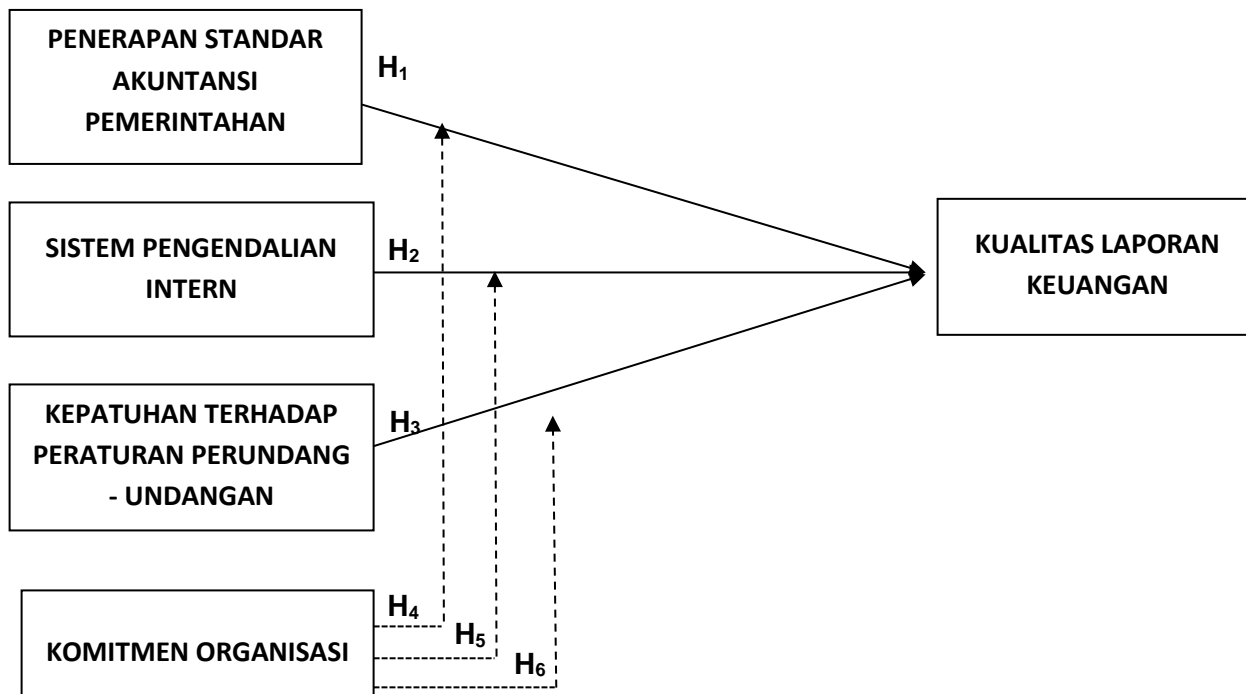
SPI dinyatakan efektif apabila mampu memberikan keyakinan memadai atas tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan entitas, keandalan pelaporan keuangan, keamanan aset negara, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan temuan yang memuat permasalahan mengenai ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang menyebabkan kerugian, potensi kerugian, kekurangan penerimaan, administrasi, dan indikasi tindak pidana. Dalam Paragraf Penjelasan Pasal 16 Ayat 1 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara disebutkan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan termasuk dalam salah satu aspek yang mempengaruhi pemberian opini dari BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. Sehingga dapat disimpulkan bahwa banyak atau sedikitnya jumlah temuan terkait ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan mempengaruhi baik opini audit yang diberikan oleh BPK selaku badan pemeriksa kepada pemerintah daerah.

Komitmen organisasional menunjukkan suatu daya dari seseorang dalam mengidentifikasi keterlibatannya dalam suatu bagian organisasi (Mowday, et al., dalam Vandenberg, 1992). Komitmen organisasional dibangun atas dasar kepercayaan pekerja atas nilai-nilai organisasi, kerelaan pekerja membantu mewujudkan tujuan organisasi dan loyalitas untuk tetap menjadi anggota organisasi. Oleh karena itu, komitmen organisasi akan menimbulkan rasa ikut memiliki (sense of belonging) bagi pekerja terhadap organisasi.

Berdasarkan uraian di atas maka rerangka konseptual penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :

**Gambar 3.1**  
**Rerangka Konseptual**



Keterangan:

—————> Pengaruh Hubungan ( X & Y)

-----> Interaksi Variabel Moderasi

### 3.2 HIPOTESIS PENELITIAN

Berdasarkan telaah teoritis, hasil penelitian yang telah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu serta rerangka konseptual tentang pengaruh penerapan SAP, SPI dan Kepatuhan Terhadap Peraturan perundang-Undangan dengan Komitmen Organisasi sebagai variabel moderasi maka perumusan hipotesis penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut :

#### 3.2.1 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah, juga merupakan

persyaratan sekaligus menjadi pedoman yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah di Indonesia, sehingga semakin baik penerapan SAP akan berpengaruh terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan. Apabila pengelola keuangan menyusun dan menyajikan laporan keuangan berdasarkan prinsip-prinsip yang diatur dalam SAP dengan benar dan lengkap maka kualitas laporan keuangan akan semakin meningkat (Mahmudi, 2011).

Implikasi teori stewardship terhadap penelitian ini, dapat menjelaskan eksistensi Pemerintah Daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal (Sudaryo, 2017:60). Untuk melaksanakan tanggung jawab tersebut maka stewards (manajemen) mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP) untuk dapat menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

Menurut Mahmudi (2011) SAP merupakan salah satu aspek penting yang diperlukan untuk meningkatkan kualitas tata kelola keuangan negara dan pelaporan keuangan pemerintahan, sedangkan menurut Nordiawan (2009) Penerapan SAP diduga akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Hal ini sejalan dengan penelitian Hapazah (2017), Nirwana dan Haliah, (2018) dan Sudiaranti (2015) yang membuktikan bahwa Implementasi SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah baik secara langsung maupun tidak langsung. Selaras dengan itu, penelitian Ifeoluwapo Oyewobi, (2017) meneliti tentang Implikasi Penerapan Standar Akuntansi Sektor Publik Internasional dan Kualitas Laporan Keuangan di Negara Lagos. Hasil Penelitian menunjukkan bahwa Implementasi IPSAS berpengaruh positif

dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Pengadopsian IPSAS apabila dilakukan secara optimal melalui praktik terbaik (*best practice*) dalam pelaporan keuangan sektor publik akan meningkatkan transparan dan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah.

Berdasarkan uraian diatas, terlihat bahwa adanya kaitan yang erat antara penerapan SAP dengan kualitas laporan keuangan, oleh karena itu dapat ditarik kesimpulan bahwa penerapan SAP merupakan faktor yang penting dalam kaitannya dengan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H1 : Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

### **3.2.2 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.**

Teori stewardship berasumsi bahwa segala tindakan manajemen organisasi sebagai steward tidak termotivasi oleh tujuan individu melainkan lebih ditujukan pada sasaran utama mereka yaitu untuk kepentingan organisasi, para manager akan bertindak dengan penuh kesadaran, tanggungjawab, dan bijaksana demi memperoleh kredibilitas atau kepercayaan publik (Donaldson dan Davis, 1991). Implikasinya pada penelitian ini adalah pemerintah sebagai steward, demi mendapatkan kredibilitas atau kepercayaan dari publik akan memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (Morgan et al, 1996 dan Slyke, 2006).

Irwan (2011) membuktikan secara empiris bahwa semakin baik penerapan SPIP maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah semakin meningkat, jika SPIP dijalankan oleh SDM yang memiliki kompetensi mampu memberikan keyakinan memadai bahwa SAP dilaksanakan sebagaimana mestinya, sehingga kualitas laporan keuangan memenuhi karakteristik kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini didukung oleh Mahaputra (2014)

yang menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas Laporan keuangan pemerintah daerah. Wonder *et al.*, (2018) meneliti tentang Penilaian Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan di Ghana. Hasil penelitian menyimpulkan pengendalian intern berdampak positif pada kualitas pelaporan keuangan terutama ketika semua pihak yang terlibat mematuhi tujuan manajemen keuangan publik dan pemerintah harus memastikan bahwa sistem kontrol internal dipantau dan diatur.

Berdasarkan uraian diatas menunjukkan bahwa penyelenggaraan SPI bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan diperlukan adanya suatu aturan dan tindakan yang jelas untuk mengendalikan dan mengarahkan para aparatur untuk bisa tetap fokus bekerja pada tupoksi yang sudah diamanatkan. Oleh karena itu, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa SPI merupakan faktor yang mempengaruhi efektivitas dan kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, hipotesis dalam penelitian ini adalah

H2 : Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### **3.2.3 Pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.**

Teori stewardship menggambarkan bahwa tidak ada suatu keadaan situasi para manajemen termotivasi untuk tujuan-tujuan individu melainkan lebih fokus untuk tujuan sasaran utama yaitu kepentingan organisasi. Asumsi filosofi mengenai teori stewardship dibangun berdasarkan sifat manusia yaitu dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas, serta dapat berlaku jujur untuk pihak lainnya. Dengan kata lain, stewardship theory memandang bahwa manajemen dapat berperilaku baik untuk kepentingan publik dan umumnya maupun shareholders pada khususnya (Daniri 2005).

Menurut Arens, Elder and Beasley (2008:189), atas tindakan *illegal* yang ditemukan maka sikap auditor harus mempertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan termasuk kecukupan pengungkapannya jika tidak auditor harus memodifikasi laporan audit.

Nirwana dan Haliah, (2018) dalam penelitian tentang Faktor penentu kualitas laporan keuangan dan kinerja pemerintah dengan menambahkan faktor kontekstual. Hasil Penelitian menemukan bahwa Faktor sistem / administrasi (regulasi) yang tinggi akan berdampak pada kualitas laporan keuangan yang tinggi jika didukung oleh Kompetensi personal yang tinggi. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian Atyanta *et al.*, (2011) tentang analisis opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. (studi kasus pada kabupaten X di Jawa Timur), ditemukan bahwa kepatuhan terhadap perundang-undangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah/perusahaan dan penyimpangan administrasi berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP.

Berdasarkan uraian diatas, terlihat bahwa adanya kaitan yang erat antara kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan, oleh karena itu dapat ditarik kesimpulan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan faktor yang penting dalam kaitannya dengan kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H3 : Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### **3.2.4 Komitmen Organisasi memoderasi Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.**

**a. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dimoderasi oleh komitmen organisasi.**

Untuk mencapai kualitas laporan keuangan diperlukan standar akuntansi keuangan pemerintah, yang berguna sebagai dasar fondasi untuk mengikat segala aturan dasar yang menjadi tolak ukur dalam pencatatan laporan keuangan, namun hal ini dapat diterapkan apabila aparat pemerintah yang melakukannya memiliki komitmen yang tinggi terhadap organisasinya atau instansi tempatnya bernaung, sehingga aparat tersebut bekerja lebih profesional untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas untuk meningkatkan kinerja organisasinya yang didasari oleh komitmen yang tinggi tersebut (Permana, 2016).

Dalam penelitian Julita (2010) dikatakan bahwa karyawan yang mempunyai komitmen organisai yang tinggi akan mengerahkan segalanya kepada organisasi untuk membantu organisasi dalam menjalani perubahan dan komitmen organisasi merupakan predictor terbaik dalam perubahan dibandingkan dengan kepuasan kerja. Sejalan dengan penelitian tersebut, penelitian Aldiani (2010) juga menunjukkan bahwa pegawai pemerintah yang berkomitmen akan bekerja secara maksimal karena mereka menginginkan kesuksesan organisasi tempat dimana mereka bekerja. Pegawai pemerintah yang berkomitmen tinggi karena berpikir bahwa organisasi adalah tempatnya bekerja dan tinggal akan memiliki pemahaman atau penghayatan terhadap penyusunan pelaporan keuangan sesuai dengan SAP. Hal ini akan menyebabkan peningkatan kinerja mereka karena adanya keyakinan bahwa visi dan misi pemerintah akan tercapai dengan sumbangsih mereka.

Penelitian yang sama dilakukan Nasution (2017) melakukan pengujian variabel komitmen organisasi yang merupakan variabel moderating yang dapat memoderasi hubungan antara pengaruh kompetensi SDM, penerapan aplikasi keuangan, penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian menunjukan Variabel komitmen organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap kompetensi SDM, penerapan aplikasi keuangan, penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan uraian diatas, terlihat bahwa dengan Komitmen organisasi yang tinggi dari seluruh pegawai memudahkan suatu organisasi khusus pejabat dan staf pengelola keuangan pada OPD untuk menerapkan SAP dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan yang andal, sebaliknya tanpa komitmen organisasi yang tinggi akan sulit mewujudkan penerapan SAP yang memadai guna meningkatkan keandalan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H<sub>4</sub> : Komitmen organisasi memperkuat pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

**b. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dimoderasi oleh komitmen organisasi.**

Laporan keuangan pemerintah daerah setiap tahunnya mendapat penilaian berupa opini dari BPK. Opini yang diberikan merupakan cermin bagi kualitas pengelolaan dan penyajian suatu laporan keuangan. Salah satu kriteria pemberian opini adalah evaluasi atas efektivitas sistem pengendalian intern (BPK, 2014). SPI merupakan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi manajemen bahwa organisasi mencapai tujuan dan sasarannya (Rai, 2011). Sistem pengendalian intern dirancang untuk mengarahkan dan mengawasi sumber daya suatu organisasi dalam mencapai tujuan serta dan pendeteksian penggelapan/*fraud* ([www.bpk.go.id/ihps](http://www.bpk.go.id/ihps)).

Tujuan dari sistem pengendalian intern pemerintah adalah memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP No. 60 Tahun 2008). Jadi efektif tidaknya sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan yang dihasilkan.



Ketidakkonsistenan hasil penelitian terkait pengaruh SPIP pada kualitas LKPD diduga dipengaruhi oleh komitmen organisasi sebagai faktor kontinjensi yang mampu memperlemah atau memperkuat pengaruh sistem pengendalian intern pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Komitmen organisasi merupakan kondisi psikologis seseorang yang merupakan hasil dari sikap dan hubungannya terhadap organisasi serta berimplikasi pada kinerja dan keputusan untuk menetap di organisasi. Allen dan Meyer (1990) mengemukakan tiga komponen tentang komitmen organisasi yaitu: 1) Komitmen afektif (*affective commitment*) terjadi apabila pegawai ingin menjadi bagian dari organisasi karena adanya ikatan emosial (*emotional attachment*). Jadi karena dia memang menginginkan (*want to*), 2) Komitmen kontinuitas (*continuance commitment*) muncul apabila pegawai tetap bertahan pada suatu organisasi karena membutuhkan gaji dan keuntungan-keuntungan lain, atau pegawai bertahan dalam organisasi karena mereka butuh (*need to*) melakukan hal tersebut karena tidak adanya pilihan lain, 3) Komitmen normatif (*normative commitment*) timbul dari nilai-nilai diri pegawai. Pegawai bertahan menjadi anggota organisasi karena ada kesadaran bahwa berkomitmen terhadap organisasi merupakan hal yang memang seharusnya dilakukan. Jadi karena dia merasa berkewajiban (*ought to*).

Penelitian yang dilakukan Silaban (2017) tentang Pengaruh Pengendalian Intern, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Serdang Bedagai Dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel moderating menyimpulkan komitmen organisasi dapat memoderasi hubungan antara pengendalian intern, pemanfaatan teknologi informasi dan kompetensi sumber daya manusia dengan kualitas laporan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Ikrar, (2018) tentang Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Sistem Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dimoderasi oleh Komitmen Organisasi menyimpulkan Sistem Pengendalian Intern dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Komitmen Organisasi tidak mampu memoderasi pengaruh Sistem Pengendalian Internal Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan uraian diatas, terlihat bahwa dengan Komitmen organisasi yang tinggi dari seluruh pegawai memudahkan suatu organisasi mewujudkan pengendalian intern yang memadai. Sebaliknya tanpa komitmen organisasi yang tinggi akan sulit mewujudkan pengendalian intern yang memadai guna meningkatkan kualitas laporan keuangan yang andal. Dengan demikian, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H<sub>5</sub> : Komitmen organisasi memperkuat pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

**c. Pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dimoderasi oleh komitmen organisasi.**

Dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) disebutkan bahwa penyusunan laporan keuangan pada sektor publik harus memenuhi kaidah-kaidah yang telah ditentukan dalam SAP. Pelanggaran-pelanggaran yang dilakukan oleh entitas pelapor terhadap perundang-undangan yang berlaku di Indonesia dalam hal ini (SAP) menimbulkan dampak negatif terhadap penyajian laporan keuangan yang berkualitas (Dewi Rahmasari, 2017).

Temuan kepatuhan terhadap perundang-undangan pada laporan keuangan tentu saja melanggar kaidah-kaidah yang telah ditetapkan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan atau hukum yang berlaku di Indonesia sehingga berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Selain itu temuan audit atas kepatuhan terhadap perundang-undangan

menunjukkan bahwa entitas belum sepenuhnya melakukan pengelolaan keuangan negara sesuai dengan SAP dan peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia dengan baik sehingga berpotensi merugikan negara (Dewi Rahmasari, 2017).

Penelitian Manullang (2016) memberikan bukti bahwa Komitmen organisasi sebagai variabel moderating dapat memoderasi hubungan antara penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan sistem akuntansi pemerintah daerah dengan kualitas laporan keuangan Pemerintah Kota Tebing Tinggi.

Berdasarkan uraian diatas, terlihat bahwa dengan Komitmen organisasi yang tinggi diperkirakan memperkuat pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Hal ini berarti Semakin baik tingkat Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan dan semakin tinggi komitmen organisasi akan berdampak pada semakin baik kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H<sub>6</sub> : Komitmen organisasi memperkuat pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

## **BAB IV**

### **METODE PENELITIAN**

#### **4.1 Jenis Penelitian**

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kuantitatif dengan didasari paradigma positif. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Sistem Pengendalian Intern (SPI), Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan dan Komitmen Organisasi dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan Pemerintah daerah. Selain itu, penelitian ini bersifat explanatory, yaitu penelitian yang dilakukan terhadap dua atau lebih konstruk yang digunakan dengan berdasarkan pada hipotesis serta teori untuk pengujian suatu fenomena (Mulyadi, 2011)

#### **4.2 Populasi Dan Sampel**

Populasi merupakan seluruh objek yang akan diteliti dalam sebuah penelitian. Sugiyono (2013:115) menyatakan bahwa populasi merupakan wilayah generalisasi yang terdiri dari atas objek dan subjek yang mempunyai kuantitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan ditarik kesimpulannya. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh entitas akuntansi di lingkungan Pemkab Ende yang berjumlah 53 Organisasi Perangkat Daerah (OPD) dan dalam hal ini diwakili Pengguna/Kuasa Pengguna Anggaran (PA/KPA), Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) dan Bendahara dengan asumsi bahwa mereka mempunyai tugas fungsional atas pelaksanaan kegiatan, penatausahaan, pertanggungjawaban dan pelaporan keuangan pada OPD.

Sampel menurut Sugiyono (2013:116) adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki populasi tersebut. Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel berdasarkan kriteria tertentu atau dengan pertimbangan (*judgement*) tertentu (Hartono, 2004:74; Sugiyono,

2013:122). Subyek penelitian yang dijadikan sampel adalah Pengguna/Kuasa Pengguna Anggaran (PA/KPA), Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) dan Bendahara di lingkungan Pemkab Ende dengan kriteria sebagai berikut:

- a. Pengguna/Kuasa Pengguna Anggaran (PA/KPA), Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) dan Bendahara, sehingga tiap SKPD ditetapkan secara cluster sampling sebanyak 3 orang yang menjadi responden.
- b. Penentuan kriteria sampel didasarkan pada alasan bahwa PA/KPA, PPK dan Bendahara merupakan pejabat fungsional yang terlibat langsung secara teknis sesuai tugas pokok dan fungsi dalam pelaksanaan kegiatan, penatausahaan, pertanggungjawaban dan pelaporan keuangan pada OPD.
- c. OPD yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah 22 Dinas, 6 Badan, 2 Sekretariat, 1 Inspektorat, 1 RSUD dan 6 Kecamatan yang mewakili pusat belanja (*cost center*), pusat pendapatan (*profit center*), pusat administrasi (*administration center*).

**Tabel 4.2**  
**Teknik Pengambilan Samping**

No	Keterangan	Jumlah
1.	Populasi :	53
	1. Dinas	22
	2. Badan	6
	3. Sekretariat	2
	4. Inspektorat	1
	5. RSUD	1
	6. Kecamatan	21
2.	Sampel	38
	1. Dinas	22
	2. Badan	6
	3. Sekretariat	2
	4. Inspektorat	1
	5. RSUD	1
	6. Kecamatan	6
3.	Responden	114
	1. Dinas	66
	2. Badan	18
	3. Sekretariat	6
	4. Inspektorat	3
	5. RSUD	3
	6. Kecamatan	18

### **4.3 Metode Pengumpulan Data**

Pengumpulan data dapat menggunakan dua sumber yaitu primer dan sekunder (Abdillah & Hartono, 2015:49). Data primer adalah sumber data yang secara langsung memberikan data kepada pengumpul data (Sugiono, 2014). Menurut Umar (2009) menyatakan bahwa data primer adalah data yang diperoleh dari sumber pertama yakni dari individu atau perseorangan melalui wawancara atau pengisian kuisisioner yang biasa dilakukan oleh peneliti.

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini dengan menggunakan kuesioner, seperti yang dikemukakan oleh Sugiyono (2014), kuesioner merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pertanyaan tertulis kepada responden untuk dijawabnya. Kuisisioner untuk pengumpulan data diantar sendiri oleh peneliti sebanyak 114 kuisisioner dan ditunggu selama 14 hari.

Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini untuk variabel Kualitas Laporan keuangan, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-undangan dan Komitmen Organisasi bersumber dari adaptasi penelitian oleh Irwan, (2011), Sudiarianti, (2015), Putri, (2010) dan (IHPS I BPK, 2014 dan PSP 03, SPKN)

### **4.4 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel**

Definisi dan batasan operasional penelitian berisi cakupan dan batasan-batasan dalam penelitian agar menjadi lebih terarah (Supriana, 2016). Definisi operasional variabel berfungsi untuk menghindari kesalahan dalam mengartikan variabel yang akan dianalisis. Variabel dalam penelitian ini adalah variabel independen, dependen dan moderating. Variabel independen (variabel bebas) adalah variabel yang mempengaruhi variabel terikat dan variabel dependen (variabel terikat) merupakan variabel yang menjadi perhatian utama peneliti (Sekaran, 2006). Menurut Sugiyono (2013) variabel moderating adalah variabel yang mempengaruhi (memperkuat dan memperlemah) hubungan antara variabel independen dengan dependen.

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini di antaranya adalah Kualitas Laporan Keuangan (*dependen*), Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (*independen*), Sistem Pengendalian Intern (*independen*) dan Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan (*independen*), dan Komitmen Organisasi (*moderasi*). Berikut definisi beserta indikator yang digunakan dalam penelitian ini:

#### 4.4.1 Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah

Definisi kualitas laporan keuangan dalam penelitian ini dikembangkan dari Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 71 tahun 2010. Kualitas laporan keuangan dalam penelitian ini akan dijelaskan dengan menggunakan 4 (empat) karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah sesuai dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 71 tahun 2010, yaitu relevan, andal, dapat dipahami dan dapat dibandingkan. Pengukuran variabel ini menggunakan skala Likert, dimana responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1-5 terhadap pernyataan yang diajukan dengan skor 5 (SS=Sangat Setuju), 4 (S=Setuju), 3 (N=Netral), 2 (TS=Tidak Setuju), dan 1 (STS=Sangat Tidak Setuju). Variabel kualitas laporan keuangan ini diukur dengan indikator yang dikembangkan oleh Ni Made Sudiaranti (2015) yang terdiri dari 10 pernyataan berdasarkan indikator-indikator, sebagai berikut:

**Tabel 4.4.1**  
**Operasionalisasi Variabel Kualitas Laporan Keuangan**

Dimensi	Indikator	Skala Pengukuran	Nomor Kuisisioner
<b>Relevan</b>	a. Lengkap: informasi yang diberikan lengkap sesuai SAP yang berlaku.	Skala Likert	1
	b. Manfaat umpan balik: Informasi yang disajikan memungkinkan pengguna untuk digunakan mengoreksi prediksi dimasa lalu.	Skala Likert	2
	c. Manfaat prediktif: informasi yang diberikan dapat memprediksi masa depan berdasarkan kejadian masa lalu atau masa kini.	Skala Likert	3

**Tabel 4.4.1****Operasionalisasi Variabel Kualitas Laporan Keuangan**

<b>Andal</b>	d. Tepat Waktu: laporan keuangan disajikan tepat waktu sehingga tepat digunakan dalam pengambilan keputusan.	Skala Likert	4,5
	a. Penyajiannya jujur: informasi yang disajikan sesuai dengan peristiwa yang sebenarnya dan informasi yang disajikan bebas dari kesalahan material	Skala Likert	6
	b. Dapat diverifikasi: informasi yang disajikan dapat diuji dan meskipun pengujian dilakukan beberapa kali oleh pihak yang berbeda akan menghasilkan hasil yang tidak jauh berbeda.	Skala Likert	7,8
	c. Netralitas: informasi yang diberikan independen dan untuk kebutuhan umum.	Skala Likert	9,10
<b>Dapat Dibandingkan</b>	Dapat dibandingkan dengan periode sebelumnya dan entitas lain pada periode yang sama dan perbandingan dapat dilakukan secara internal maupun eksternal.	Skala Likert	11,12,13
<b>Dapat dipahami</b>	Informasi yang disajikan mudah dipahami dengan menggunakan istilah yang dapat dimengerti oleh pengguna.	Skala Likert	14,15,16

Sumber: PP No 71 tahun 2010 dan dikembangkan peneliti (Sumber: Irwan, 2011)

**4.4.2 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah, juga merupakan persyaratan sekaligus menjadi pedoman yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah di Indonesia, sehingga semakin baik penerapan SAP akan berpengaruh terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan. Apabila pengelola keuangan menyusun dan menyajikan laporan keuangan berdasarkan prinsip-prinsip yang diatur dalam SAP dengan benar dan lengkap maka kualitas laporan keuangan akan semakin meningkat.



Pengukuran variabel ini menggunakan skala Likert 5 angka dimana responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1-5 terhadap pernyataan yang diajukan dengan skor 5 (SS=Sangat Setuju), 4 (S=Setuju), 3 (N=Netral), 2 (TS=Tidak Setuju), dan 1 (STS=Sangat Tidak Setuju). Variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) diukur dengan indikator yang dikembangkan oleh (Ni Made Sudiaranti, 2015) berdasarkan indikator berikut:

**Tabel 4.4.2**  
**Operasionalisasi variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah**

<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>	<b>Nomor Kuisisioner</b>
<b>PSAP 01</b>	a. Basis Akrua	Skala Likert	1
	b. Komponen Laporan Keuangan		2,3
<b>PSAP 02</b>	Komponen LRA	Skala Likert	4,5,6,7
<b>PSAP 03</b>	Penyajian Laporan Arus Kas	Skala Likert	8,9
<b>PSAP 04</b>	CaLK disusun secara sistematis	Skala Likert	10,11
<b>PSAP 05</b>	a. Pengakuan persediaan	Skala Likert	12
	b. Pengakuan Persediaan		13
<b>PSAP 06</b>	Pengukuran Investasi	Skala Likert	14,15,16,17
<b>PSAP 07</b>	a. Klasifikasi Aset tetap	Skala Likert	18
	b. Pengakuan Aset tetap		19
	c. Pengukuran Aset tetap		19
<b>PSAP 08</b>	Pengukuran Konstruksi Dalam Pengerjaan	Skala Likert	20,21
<b>PSAP 09</b>	a. Klasifikasi Kewajiban	Skala Likert	22
	b. Pengakuan Kewajiban		22
	c. Pengukuran Kewajiban		23
<b>PSAP 10</b>	a. Konsep Koreksi Kesalahan	Skala Likert	24
	b. Konsep Perubahan Kebijakan Akuntansi		25
	c. Konsep Perubahan Estimasi Akuntansi		25
	d. Konsep Operasi yang Tidak Dilanjutkan		25
<b>PSAP 11</b>	Komponen Laporan Keuangan Konsolidasi	Skala Likert	26,27
<b>PSAP 12</b>	Struktur Laporan Operasional	Skala Likert	
	a. Laporan Operasional pemda disajikan minimal sekali dalam setahun.	Skala Likert	28
	b. Laporan Operasional pemda menyajikan berbagai unsur pendapatan, beban, surplus/defisit dari operasi, surplus/defisit dari kegiatan non operasional.		29

Sumber: PP No 71 tahun 2010 dan dikembangkan peneliti ( Ni Made Sudiaranti, 2015)

#### 4.4.3 Sistem Pengendalian Internal

Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan. Pengukuran variabel ini menggunakan skala Likert 5 angka dimana responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1-5 terhadap pernyataan yang diajukan dengan skor 5 (SS=Sangat Setuju), 4 (S=Setuju), 3 (N=Netral), 2 (TS=Tidak Setuju), dan 1 (STS=Sangat Tidak Setuju). Variabel Sistem Pengendalian Intern (SPI) ini diukur dengan indikator yang dikembangkan oleh Ni Made Sudiaranti, (2015) sebagai berikut:

**Tebel 4.4.3**

**Operasionalisasi variabel Sistem Pengendalian Intern Pemerintah**

Dimensi	Indikator	Skala Pengukuran	Nomor Kuisisioner
Lingkungan pengendalian	a. Penegakan integritas dan nilai etika.	Skala Likert	1
	b. Pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat.		2,3,4,5,6,7
Penilaian Resiko	Aktifitas bagaimana entitas mengidentifikasi dan mengelola resiko sehingga entitas dapat meminimalisasi kegagalan.	Skala Likert	8,9
Aktivitas pengendalian	a. Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting.	Skala Likert	10
	b. Kebijakan /prosedur pengamanan fisik asset dan uang		11,12
	c. Pengendalian fisik atas kekayaan dan catatan		13,14,15,16
Informasi dan Komunikasi	a. memiliki informasi yang dapat diandalkan dan relevan baik informasi keuangan maupun non keuangan	Skala Likert	17,18
	b. Mampu menyediakan berbagai bentuk dan sarana komunikasi, mengelola, mengembangkan dan terus memperbarui sistem informasi.		19

**Tabel 4.4.3**

**Operasionalisasi variabel Sistem Pengendalian Intern Pemerintah**

Pemantauan	a. Melakukan pemantauan yang dilaksanakan secara berkelanjutan (diselenggarakan melalui kegiatan penegelolaan rutin, supervisi, dilakukan perbandingan, rekonsiliasi dan tindakan lain terkait dalam pelaksanaan tugas).	Skala Likert	20
	b. Melakukan evaluasi terpisah (melalui penilaian sendiri, pengujian efektivitas sistem pengendalian internal yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern atau pihak eksternal lainnya dan dilakukan review) dan menindaklanjuti rekomendasi review		21,22

Sumber: PP No 71 tahun 2010 dan dikembangkan peneliti ( Ni Made Sudiaranti, 2015)

**4.4.4 Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan**

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan disebutkan sebagai salah satu faktor yang dipertanyakan dari diterbitkannya laporan keuangan sektor publik. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tercermin dari tindakan illegal yang terjadi atau ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang ditemukan. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dapat menyebabkan salah saji material dari informasi dalam laporan keuangan atau data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan pemeriksaan. Sehingga harus dirancang pemeriksaan untuk mendeteksinya (Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007). Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan sangat mempengaruhi relevansi kualitas informasi laporan keuangan dan opini yang akan diberikan terhadap laporan keuangan pemda. Pengukuran variabel ini menggunakan skala Likert 5 angka dimana responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1-5 terhadap pernyataan yang diajukan dengan skor 5 (SS=Sangat Setuju), 4 (S=Setuju), 3 (N=Netral), 2 (TS=Tidak Setuju), dan 1 (STS=Sangat Tidak Setuju). Variabel Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan sebagai berikut:

**Tabel 4.4.4****Operasionalisasi Variabel Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan**

<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>	<b>Nomor Kuisisioner</b>
Temuan Administrasi	a. Perubahan peraturan yang memacu pemahaman prosedur.	Skala Likert	1
	b. Penyajian informasi keuangan mengacu kepada peraturan.	Skala Likert	2
	c. Laporan Keuangan disajikan sesuai SAP.	Skala Likert	3
	d. Penyajian Laporan keuangan bebas salah saji material.	Skala Likert	4
	e. Laporan disediakan sistematis.	Skala Likert	5
	f. Pengelolaan keuangan tidak mengakibatkan penyimpangan administrasi.	Skala Likert	6

(IHPS I BPK, 2014 dan PSP 03, SPKN)

**4.4.5 Komitmen Organisasi**

Meyer, Allen dan Smith (1993), menyatakan bahwa komitmen organisasional bersifat multidimensi, maka terdapat perkembangan dukungan untuk tiga dimensi komitmen yaitu: (1) *Affective Commitment*, adalah keterikatan emosional karyawan, identifikasi, dan keterlibatan dalam organisasi. (2) *Continuance Commitment*, adalah komitmen berdasarkan kerugian yang berhubungan dengan keluarnya karyawan dari organisasi. Hal ini karena kehilangan senioritas atas promosi atau benefit. (3) *Normative Commitment*, adalah perasaan wajib untuk tetap berada dalam organisasi karena memang harus begitu, tindakan tersebut merupakan hal benar yang harus dilakukan. Pengukuran variabel ini menggunakan skala Likert 5 angka dimana responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1-5 terhadap pernyataan yang diajukan dengan skor 5 (SS=Sangat Setuju), 4 (S=Setuju), 3 (N=Netral), 2 (TS=Tidak Setuju), dan 1 (STS=Sangat Tidak Setuju). Variabel Komitmen Organisasi sebagai berikut:

**Tebel 4.4.5**  
**Operasionalisasi Variabel Komitmen Organisasi**

<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>	<b>Nomor Kuisisioner</b>
<i>Affective Commitment</i>	a. Tingkat rasa memiliki b. Tingkat emotional attached c. Tingkat personal meaning	Skala Likert	1 2 3,4
<i>Continuance</i> (memelihara keanggotaan)	a. Karyawan tetap bertahan pada suatu organisasi karena membutuhkan gaji dan keuntungan - keuntungan lain. b. Karyawan tersebut tidak menemukan pekerjaan lain. c. Karyawan tersebut tinggal di organisasi tersebut karena dia membutuhkan organisasi tersebut	Skala Likert	5  6 7
<i>Normative Commitment</i>	a. Karyawan bertahan menjadi anggota suatu organisasi karena memiliki kesadaran bahwa komitmen terhadap organisasi tersebut. b. karyawan tersebut tinggal di organisasi karena ia merasa berkewajiban untuk itu.	Skala Likert	8  9

Sumber : (Putri, 2010)

#### **4.4.6 Metode Analisis Data**

Untuk menjawab permasalahan-permasalahan penelitian disesuaikan dengan model hipotesis, di mana untuk menguji hipotesis penelitian ini menggunakan Analisis regresi moderasi (Moderated Regression Analysis). Model Analisis regresi moderasi (Moderated Regression Analysis) adalah untuk mengetahui pengaruh antara variabel independent terhadap variabel dependent dan disertakan variabel moderasi. Variabel moderating adalah variabel yang memperkuat atau memperlemah hubungan variabel independent terhadap variabel dependent (Ghozali, I 2005).

Bentuk rumusan persamaan matematis dari Analisis regresi moderasi (*Moderated Regression Analysis*) yang digunakan adalah sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 Z + \beta_5 X_1 Z + \beta_6 X_2 Z + \beta_7 X_3 Z + e$$

Dimana:

Y	=	Kualitas Laporan Keuangan
$\alpha$	=	Konstanta
$\beta$	=	Koefisien Regresi
$X_1$	=	Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah
$X_2$	=	Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
$X_3$	=	Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang
Z	=	Komitmen Organisasi
$X_1 * Z$	=	Interaksi antara Penerapan SAP dengan Komitmen Organisasi
$X_2 * Z$	=	Interaksi antara SPI dengan Komitmen Organisasi
$X_3 * Z$	=	Interaksi antara Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan dengan Komitmen Organisasi
e	=	error

#### 4.4.6.1 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif umumnya digunakan peneliti untuk memberikan informasi mengenai gambaran karakteristik variabel penelitian yang paling utama yang terdiri dari minimum, maksimum, rata-rata, standar deviasi dan data demografi responden (Ghozali, 2006).

#### 4.4.6.2 Uji Kualitas Data

Jenis data dalam penelitian ini adalah data primer, sehingga sebelum dilakukan pengujian asumsi klasik dan pengujian hipotesis maka dilakukan uji kualitas data untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data dalam kuesioner. Sebelum dilakukan penyebaran kuesioner, peneliti melakukan uji pendahuluan atau *Pilot Test* kepada 48 orang responden non sampel yang memiliki karakteristik yang sama dengan sampel yaitu Aparatir Sipil negara (ASN) yang bekerja dalam bidang pengelolaan keuangan di lingkungan pemerintah daerah kabupaten Ende. Pengujian kualitas data ini berupa uji validitas dan reliabilitas yaitu:

1. Uji validitas, digunakan untuk mendeteksi adakah pertanyaan-pertanyaan pada kuesioner yang harus dibuang/ditukar karena dianggap tidak relevan. (Umar, 2009). Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2013). Jika  $r_{hitung}$  (dapat dilihat pada kolom *Corrected Item-Total Correlation*) lebih besar dari  $r$  tabel (untuk *degree of freedom* (df)=  $n-2$  pada tabel  $r$  *Product Moment*) dengan signifikansi 5% dan bernilai positif, maka pertanyaan atau indikator tersebut dinyatakan valid (Ghozali, 2013).
2. Uji reliabilitas, digunakan untuk menunjukkan sejauh mana suatu hasil pengukuran relatif konsisten jika diulangi beberapa kali. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,70 (Ghozali, 2013).

#### 4.4.6.3 Uji Asumsi Klasik

Sebelum melakukan pengujian hipotesis dengan menggunakan analisis regresi berganda perlu dilakukan pengujian asumsi klasik sebagai persyaratan dalam analisis agar model regresi dapat menjadi alat estimasi yang tidak bias. Uji asumsi klasik meliputi:

1. Uji normalitas, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2013). Uji normalitas dilakukan dengan menggunakan dua cara yaitu analisis grafik dan analisis statistik. Analisis grafik ditunjukkan dengan grafik *Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual*, jika titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. Analisis statistik dilakukan dengan menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* yaitu dengan membandingkan probabilitas dengan tingkat signifikansi tertentu yaitu probabilitas > 0,05, maka distribusi data adalah normal.

2. Uji multikolonieritas, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Pada model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas (Ghozali, 2103). Untuk mendeteksi multikolonieritas pada suatu model dapat dilihat jika nilai *Variance Inflation Factor* (VIF)  $\geq 10$  atau nilai *Tolerance*  $\leq 0,10$ .
3. Uji heteroskedastisitas, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual suatu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika *variance* dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homoskedastisitas (Ghozali, 2013). Menurut Erlina (2011) model regresi yang baik adalah tidak terjadi heteroskedastisitas. Untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan analisis grafik melalui grafik *Scatterplot* yaitu titik-titik menyebar secara acak di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y (Ghozali, 2013). Melalui analisis statistik dilakukan dengan uji *Glejser*, dengan kriteria probabilitas signifikansinya sebesar  $> 0,05$  maka suatu data dikatakan terbebas dari penyimpangan heteroskedastisitas (Ghozali, 2013).

#### **4.4.6.4 Model Pengujian Hipotesis**

##### **4.4.6.4.1. Koefisien Determinasi ( $R^2$ )**

Uji  $R^2$  atau uji determinasi merupakan suatu ukuran yang penting dalam regresi, karena dapat menginformasikan baik atau tidaknya model regresi yang terestimasi, atau dengan kata lain angka tersebut dapat mengukur seberapa dekatkah garis regresi yang terestimasi dengan data sesungguhnya. Nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) ini mencerminkan seberapa besar variasi dari variabel terikat Y dapat diterangkan oleh variabel bebas X. Bila nilai koefisien determinasi sama dengan 0 ( $R^2 = 0$ ), artinya variasi dari Y tidak dapat diterangkan oleh X sama sekali. Sementara bila  $R^2 = 1$ , artinya variasi dari Y secara keseluruhan dapat diterangkan oleh X. Dengan kata lain bila  $R^2 = 1$ , maka semua titik pengamatan berada tepat pada garis regresi. Dengan demikian baik atau buruknya suatu persamaan regresi ditentukan oleh  $R^2$  nya yang mempunyai nilai antara nol dan satu.



#### **4.4.6.4.2. Uji Simultan ( Uji F)**

Uji F digunakan untuk mengetahui ada tidaknya pengaruh simultan variabel-variabel independen terhadap variabel dependen. Kriteria pengujian yang digunakan adalah jika probability value (p value) < 0,05 maka  $H_a$  diterima dan jika p value > 0,05 maka  $H_a$  ditolak. Artinya secara statistik data yang ada dapat membuktikan bahwa semua variabel independen (X) tidak berpengaruh terhadap variabel dependen (Y).

#### **4.4.6.4.3. Uji Parsial (Uji t)**

Menurut Ghozali (2013) uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas/independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen. Uji t dapat dilihat melalui nilai signifikan. Jika nilai *sig* setiap variabel independen <  $\alpha=0.05$ , maka dapat disimpulkan variabel independen tersebut, secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Uji t digunakan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Kriteria pengujian yang digunakan adalah jika p value < 0,05 maka  $H_a$  diterima dan jika p value > 0,05 maka  $H_a$  ditolak.

## BAB V

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### 5.1 Tingkat Pengembalian Kuesioner

Pada Tabel 5. menunjukkan tingkat pengembalian kuesioner yang disebar kepada responden pada setiap SKPD. Seluruh kuesioner sebanyak 114 kuesioner yang dibagikan kepada responden kembali seluruhnya dan dalam keadaan baik sehingga memenuhi syarat untuk proses pengolahan data dan telah memenuhi prosedur pengumpulan data dengan metode sensus/survey.

**Tabel 5.1**  
**Distribusi Kuesioner**

No	Keterangan	Instansi	Sebar	Kembali		Tidak Kembali
				Baik	Rusak	
1	Sekretariat Daerah Kabupaten	1	3	3	-	-
2	Sekretariat DPRD	1	3	3	-	-
3	Badan	6	18	18	-	-
4	Dinas	22	66	66	-	-
5	Inspektorat	1	3	3	-	-
6	Kecamatan	6	18	18	-	-
7	RSUD	1	3	3	-	-
Jumlah		38	114	114	-	-

#### 5.2. Karakteristik Responden

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, karakteristik responden yang terdiri dari tingkat pendidikan, program studi pendidikan, pangkat/golongan, masa kerja, dan jabatan, seperti yang disajikan pada Tabel 5.2.

**Tabel 5.2**  
**Karakteristik Demografi Responden**

<b>NO</b>	<b>Keterangan</b>	<b>Frekuensi</b>	<b>Persentase</b>
<b>1</b>	<b>Jenis Kelamin</b>		
	a. Laki-Laki	56	49,1%
	b. Perempuan	58	50,9%
<b>2</b>	<b>Latar Belakang Pendidikan</b>		
	a. Akuntansi	11	9,6%
	b. Non Akuntansi	103	90,4%
<b>3</b>	<b>Masa Kerja</b>		
	a. 1-5 Tahun	4	3,5%
	b. 6-10 Tahun	14	12,3%
	c. 11-15 Tahun	27	23,7%
	d. 16-20 Tahun	25	21,9%
	e. 21-25 Tahun	44	38,6%
<b>4</b>	<b>Pendidikan Terakhir</b>		
	a. SLTA/ Sederajat	19	16,7%
	b. D3	8	7,0%
	c. Sarjana	77	67,5%
	d. Magister	10	8,8%
<b>5</b>	<b>Pendidikan dan Latihan Akuntansi</b>		
	a. 1-2 (Minim Sekali)	62	54,4%
	b. 3-5 (Pernah)	38	33,3%
	c. 6-10 (Sering)	8	7,0%
	d. Tidak Pernah	6	5,3%
<b>6</b>	<b>Jabatan</b>		
	a. PA	22	19,3%
	b. KPA	19	16,7%
	c. PPK	34	29,8%
	d. Bendahara	39	34,2%
<b>7</b>	<b>Pangkat/Golongan</b>		
	a. IV	42	36,8%
	b. III	58	50,9%
	c. II	14	12,3%

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Berdasarkan Tabel 5.2 dapat dilihat bahwa berdasarkan jenis kelamin responden didominasi oleh laki-laki sebanyak 58 orang atau 50,9% dan perempuan sebanyak 56 orang atau 49,1%. Sedangkan untuk latar belakang pendidikan dari responden, rata-rata responden yang berlatarbelakang akuntansi hanya sebanyak 11 orang (5,2%) dan non akuntansi sebanyak 103 atau 49,1%. Berdasarkan masa kerja responden didominasi oleh responden yang telah

memiliki masa kerja 21 s/d 25 tahun tahun yang sebanyak 44 orang atau 38,6% dan responden dengan masa kerja 11 s/d 15 tahun sebanyak 27 orang atau 23,7% , masa kerja 16 s/d 20 tahun sebanyak 25 orang atau 21,9%, masa kerja 6 s/d 10 tahun sebanyak 14 orang atau 12,3% dan masa kerja 1 s/d 5 tahun sebanyak 4 orang atau 3,5%. Berdasarkan tingkat pendidikan responden, didominasi oleh responden dengan tingkat pendidikan yang tinggi yaitu dengan pendidikan sarjana (S1) berjumlah 77 orang atau 67,5%, diikuti oleh pendidikan SMA/Sederajat berjumlah 19 orang atau 16,7%, pendidikan pasca sarjana (S2) berjumlah 10 orang atau 8,8% dan pendidikan diploma (D3) sebanyak 8 orang atau 7,0% dan pendidikan.

Berdasarkan keikutsertaan responden dalam mengikuti kursus/diklat/ bimtek di bidang keuangan atau penyusunan laporan keuangan dapat diketahui responden terbanyak sebanyak 62 orang (54,4%) yaitu responden yang “minim sekali” mengikuti kursus/diklat/bimtek keuangan, sedangkan responden yang “tidak pernah” mengikuti kursus/diklat/bimtek keuangan yaitu sebanyak 6 orang (5,3%). Responden yang memiliki jabatan Pengguna Anggaran sebanyak 22 orang atau 19,3%, Kuasa Pengguna Anggaran sebanyak 19 orang atau 16,7%, menjabat Pejabat penata Usahaan Keuangan sebanyak 34 orang (29,8%) dan bendahara sebanyak 39 orang atau 34,2%. Pangkat/golongan responden didominasi oleh golongan III, dimana golongan III ini berjumlah 58 responden dari 114 responden atau 50,9%. Golongan IV berjumlah 42 orang atau 36,8% dan golongan II berjumlah 14 orang atau 12,3%.

### **5.3 Analisis Statistik Deskriptif**

Deskripsi variabel dari 114 responden dalam penelitian dapat dilihat pada tabel 5.3. berikut:

**Tabel 5.3**  
**Statistik Deskriptif**

<b>Descriptive Statistics</b>					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	114	3.00	5.00	4.0582	.41011
X2	114	3.32	5.00	4.0631	.44418
X3	114	3.33	5.00	4.3270	.51554
Z	114	2.78	5.00	3.7718	.49301
Y	114	3.13	5.00	4.2299	.41181
Valid N (listwise)	114				

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Tabel 5.3 menunjukkan statistik deskriptif dari masing-masing variabel penelitian. Berdasarkan tabel 5.3 hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap penerapan SAP menunjukkan nilai minimum 3,00 nilai maksimum 5,00 nilai rata-rata 4,05 dengan standar deviasi sebesar 0,410. Selanjutnya hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap variabel SPI menunjukkan nilai minimum sebesar 3,32, nilai maksimum 5,00, rata-rata sebesar 4,06 dengan standar deviasi sebesar 0,44. Untuk variabel Kepatuhan Atas Peraturan Perundang Undangan menunjukkan nilai minimum sebesar 3,33, nilai maksimum sebesar 5,00, rata-rata sebesar 4,32 dengan standar deviasi sebesar 0,51. Pada hasil statistik deskriptif, variabel komitmen organisasi menunjukkan nilai minimum 2,78, nilai maksimum sebesar 5,00, rata-rata sebesar 3,77 dengan standar deviasi sebesar 0,49. Selanjutnya untuk variabel kualitas laporan keuangan menunjukkan nilai minimum sebesar 3,13, nilai maksimum sebesar 5,00, mean sebesar 4,22 dengan standar deviasi sebesar 0,411. Berdasarkan hasil analisis statistik deskriptif dapat disimpulkan bahwa semua responden menjawab semua pernyataan kuisioner yaitu setuju. Hal ini menunjukkan bahwa dalam proses penyusunan laporan keuangan daerah, para aparat pemerintah sudah melaksanakan tugas sesuai dengan prosedur yang berlaku.

## 5.4. Uji Validitas dan Reliabilitas

### 5.4.1. Uji Validitas

Uji validitas dimaksudkan untuk menilai sejauh mana suatu alat ukur diyakini dapat dipakai sebagai alat untuk mengukur item-item pertanyaan/ pernyataan kuesioner dalam penelitian. Teknik yang digunakan untuk mengukur validitas pertanyaan/pernyataan kuesioner adalah Korelasi Product Moment dari Karl Pearson dengan ketentuan : jika r-hitung lebih besar dari r-tabel, maka skor butir pertanyaan/ pernyataan kuesioner valid tetapi sebaliknya jika r-hitung lebih kecil dari r-tabel, maka skor butir pertanyaan/pernyataan kuesioner tidak valid. Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuisiomer. Suatu kuisiomer dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Menilai kevalidan masing-masing butir pertanyaan dapat dilihat dari nilai *Corrected Item-Total Correlation* masing-masing butir pertanyaan > r-tabel.

**Tabel 5.4.**

**Uji Validitas Variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

	r-hitung	r-tabel	Keterangan
Butir Pertanyaan SAP_1	0,715	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_2	0,503	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_3	0,575	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_4	0,507	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_5	0,394	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_6	0,633	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_7	0,744	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_8	0,678	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_9	0,786	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_10	0,543	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_11	0,573	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_12	0,714	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_13	0,685	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_14	0,741	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_15	0,745	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_16	0,755	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_17	0,761	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_18	0,721	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_19	0,777	0.195	Valid

Butir Pertanyaan SAP_20	0,740	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_21	0,666	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_22	0,745	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_23	0,746	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_24	0,621	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_25	0,503	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_26	0,596	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_27	0,649	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_28	0,630	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SAP_29	0,639	0.195	Valid

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Hasil uji validitas pada Tabel 5.4 terhadap variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan menunjukkan nilai r hitung pada ke 29 item pertanyaan memiliki nilai yang lebih besar dari nilai r tabel. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan pertanyaan pada variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan bernilai Valid.

**Tabel 5.5**  
**Uji Validitas Variabel Sistem Pengendalian Intern**

	<b>r-hitung</b>	<b>r-tabel</b>	<b>Keterangan</b>
Butir Pertanyaan SPI_1	0,694	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_2	0,610	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_3	0,681	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_4	0,733	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_5	0,782	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_6	0,646	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_7	0,704	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_8	0,753	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_9	0,707	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_10	0,561	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_11	0,676	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_12	0,589	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_13	0,734	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_14	0,761	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_15	0,706	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_16	0,698	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_17	0,648	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_18	0,680	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_19	0,837	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_20	0,734	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_21	0,630	0.195	Valid
Butir Pertanyaan SPI_22	0,627	0.195	Valid

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Hasil uji validitas pada Tabel 5.5 terhadap variabel Sistem Pengendalian Intern menunjukkan nilai rhitung pada ke 22 item pertanyaan memiliki nilai yang lebih besar dari nilai rtabel. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan pertanyaan pada variabel Sistem Pengendalian Intern bernilai Valid.

**Tabel 5.6.**  
**Uji Validitas Variabel Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang - Undangan**

	<b>r-hitung</b>	<b>r-tabel</b>	<b>Keterangan</b>
Butir Pertanyaan UU_1	0,838	0.195	Valid
Butir Pertanyaan UU_2	0,755	0.195	Valid
Butir Pertanyaan UU_3	0,901	0.195	Valid
Butir Pertanyaan UU_4	0,872	0.195	Valid
Butir Pertanyaan UU_5	0,853	0.195	Valid
Butir Pertanyaan UU_6	0,851	0.195	Valid

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Hasil uji validitas pada Tabel 5.6 terhadap variabel Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan menunjukkan nilai rhitung pada ke 6 item pertanyaan memiliki nilai yang lebih besar dari nilai rtabel. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan pertanyaan pada variabel Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan bernilai Valid.

**Tabel 5.7**  
**Uji Validitas Variabel Kualitas Laporan Keuangan**

<b>Variabel</b>	<b>r-hitung</b>	<b>r-tabel</b>	<b>Keterangan</b>
Butir Pertanyaan LK_1	0,697	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_2	0,581	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_3	0,616	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_4	0,558	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_5	0,630	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_6	0,786	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_7	0,703	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_8	0,787	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_9	0,734	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_10	0,612	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_11	0,551	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_12	0,623	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_13	0,449	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_14	0,718	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_15	0,558	0.195	Valid
Butir Pertanyaan LK_16	0,661	0.195	Valid

Sumber : Data primer, Lampiran 2



Hasil uji validitas pada Tabel 5.7 terhadap variabel Kualitas Laporan Keuangan menunjukkan nilai rhitung pada ke 16 item pertanyaan memiliki nilai yang lebih besar dari nilai rtabel. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan pertanyaan pada variabel Kualitas Laporan Keuangan bernilai Valid.

**Tabel 5.8**  
**Uji Validitas Variabel Komitmen Organisasi**

<b>Variabel</b>	<b>r-hitung</b>	<b>r-tabel</b>	<b>Keterangan</b>
Butir Pertanyaan KO_1	0,470	0.132	Valid
Butir Pertanyaan KO_2	0,524	0.132	Valid
Butir Pertanyaan KO_3	0,618	0.132	Valid
Butir Pertanyaan KO_4	0,574	0.132	Valid
Butir Pertanyaan KO_5	0,690	0.132	Valid
Butir Pertanyaan KO_6	0,750	0.132	Valid
Butir Pertanyaan KO_7	0,600	0.132	Valid
Butir Pertanyaan KO_8	0,400	0.132	Valid
Butir Pertanyaan KO_9	0,505	0.132	Valid

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Hasil uji validitas pada Tabel 5.8 terhadap variabel Komitmen Organisasi menunjukkan nilai rhitung pada ke 13 item pertanyaan memiliki nilai yang lebih besar dari nilai rtabel. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan pertanyaan pada variabel Komitmen Organisasi bernilai Valid.

#### **5.4.2. Uji Reliabilitas**

Pengujian reliabilitas dilakukan untuk menguji konsistensi jawaban responden atas seluruh butir pertanyaan atau pertanyaan yang digunakan untuk keperluan pengujian tersebut. Pengujian reliabilitas berguna untuk mengetahui apakah instrumen yang dalam hal ini kuesioner dapat digunakan lebih dari satu kali, paling tidak oleh responden yang sama. Uji Reliabilitas merupakan alat untuk mengukur suatu kuisisioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk dimana jika jawaban responden terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Reliabilitas suatu variabel atau konstruk dikatakan baik jika memiliki nilai Cronbach's Alpha > 0,70.

**Tabel 5.9**  
**Uji Reliability Statistics**

Variabel	Cronbach Alpha	Batas Reliabilitas	Keterangan
Kualitas Laporan Keuangan(Y)	0,731	≥0,7	Reliabel
Penerapan SAP (X <sub>1</sub> )	0,735	≥0,7	Reliabel
Sistem Pengendalian Intern (SPI) (X <sub>2</sub> )	0,803	0,7	Reliabel
Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-undangan (X <sub>3</sub> )	0,826	≥0,7	Reliabel
Komitmen Organisasi (Z)	0,714	≥0,7	Reliabel

Sumber : Data primer, Lampiran 2.

Berdasarkan Tabel 5.9 *reliability statistics* terlihat nilai *Cronbach Alpha* pada setiap variabel penelitian memiliki nilai lebih besar sama dengan 0,7. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kuesioner yang digunakan pada penelitian ini reliable atau andal.

## 5.5. Uji Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis dengan menggunakan analisis regresi moderasi, maka diperlukan pengujian asumsi klasik yang meliputi pengujian normalitas, multikolinearitas dan heteroskedastisitas.

### 5.5.1. Uji Normalitas

Tujuan uji normalitas adalah untuk mengetahui apakah distribusi data mengikuti atau mendekati distribusi normal. Uji normalitas data menggunakan Uji Kolmogorov-Smirnov. Kriteria pengujian satu sampel menggunakan pengujian satu sisi yaitu dengan membandingkan probabilitas dengan tingkat signifikansi tertentu.

**Tabel 5.10**  
**Tabel Uji Normalitas**  
**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		Unstandardized Residual
N		114
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.25084787
Most Extreme Differences	Absolute	.072
	Positive	.066
	Negative	-.072
Test Statistic		.072
Asymp. Sig. (2-tailed)		.200 <sup>c,d</sup>

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Uji statistik dilakukan dengan menggunakan uji statistik nonparametik Kolmogorov-Smirnov (K-S). Data diuji menggunakan One Sample Kolmogorov-Smirnov Test dengan melihat tingkat signifikansi sebesar 5%. Pengambilan keputusan didasarkan pada uji normalitas yaitu dengan melihat probabilitas *Asymp,Sig (2-tailed)* yang lebih besar dari  $\alpha$  (0,05) maka data dapat dikatakan berdistribusi normal dan jika *Asymp,Sig (2-tailed)* lebih kecil dari  $\alpha$  (0,05) maka data berdistribusi tidak normal. Dapat dilihat pada Tabel 5.10 hasil pengujian menunjukkan nilai **sig,(2 tailed) >  $\alpha$  (0,200 > 0,05)**. Dapat disimpulkan bahwa melalui uji statistik terbukti data residual terdistribusi normal.

### 5.5.2. Uji Multikolinearitas

Uji multikolonieritas digunakan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi kuat antar variabel independen yang dapat dinilai dengan melihat besaran VIF (*varians inflation factor*)  $\geq 10$  dan nilai *Tolerance*  $\leq 0,10$  (Ghozali, 2013). Model regresi yang baik adalah yang tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Hasil pengujian multikolonieritas dapat dilihat pada tabel 5.11 berikut:

**Tabel 5.11**  
**Uji Multikolonieritas**

<b>Coefficients<sup>a</sup></b>							
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	.457	.287		1.594	.114		
X1	.508	.082	.506	6.224	.000	.515	1.940
X2	.169	.075	.182	2.242	.027	.514	1.945
X3	.110	.053	.138	2.068	.041	.767	1.304
Z	.145	.053	.174	2.743	.007	.844	1.184

a. Dependent Variable: Y

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Hasil uji multikolinearitas pada Tabel 5.11 menunjukkan bahwa nilai *Variance Inflation Factor* (*VIF*) dari masing-masing variabel  $\leq 10$  dan nilai *Tolerance* dari masing-masing variabel  $\geq 0,10$ . Hal ini berarti bahwa pada model tidak terjadi masalah multikolineritas.

### 5.5.3. Uji Heterokendastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Model regresi yang baik yaitu yang tidak terjadi heteroskedastisitas atau homoskedastisitas. Uji Heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan menggunakan cara yaitu analisis statistik dengan uji *glejser*.

Analisis statistik untuk uji heteroskedastisitas pada penelitian ini menggunakan uji *Glejser* dengan kriteria apabila probabilitas signifikansinya sebesar  $>0,05$  maka model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas (Ghozali, 2013) . Hasil uji statistik dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel 5.12**  
**Uji *Glejser***  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.254	.192		1.321	.189
X1	-.059	.054	-.143	-1.078	.283
X2	-.003	.049	-.008	-.058	.953
X3	.013	.036	.040	.373	.710
Z	.034	.035	.098	.970	.334

a. Dependent Variable: res2

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Berdasarkan tabel 5.12, diketahui bahwa nilai signifikansi semua variabel dalam penelitian memiliki nilai signifikansi  $>0,05$ , artinya tidak terjadi heteroskedastisitas pada variabel-variabel penelitian.

## 5.6. Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan setelah diperoleh kesimpulan dari pengujian asumsi klasik bahwa model dapat digunakan untuk pengujian hipotesis. Dalam penelitian ini terdapat dua hipotesis yaitu hipotesis pertama dengan analisis regresi berganda yang menguji apakah variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen secara simultan dan parsial. Selanjutnya hipotesis kedua menggunakan uji interaksi yang menguji variabel moderating apakah mampu memoderasi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen.

### 5.6.1 Pengujian Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Nilai koefisien determinasi atau nilai R square ( $R^2$ ) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai  $R^2$  berada diantara nol dan satu. Hasil pengukuran koefisien determinasi dapat dilihat pada Tabel 5.14 berikut:

**Tabel 5.14**  
**Koefisien Determinasi**  
**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Sig.
1	.794 <sup>a</sup>	.630	.606	.000 <sup>b</sup>

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Pada Tabel 5.14 diketahui nilai R square ( $R^2$ ) sebesar 0,630. Apabila independen variabel lebih dari satu maka sebaiknya nilai yang digunakan adalah nilai adjusted  $R^2$ . Nilai *adjusted*  $R^2$  sebesar 0,606 berarti bahwa variabel dependen mampu dijelaskan oleh variabel independen sebesar 61%. Berarti sebesar 61% variabel kualitas laporan keuangan mampu dijelaskan oleh variabel penerapan SAP, SPI, kepatuhan terhadap peraturan perundangundangan dan komitmen organisasi sedangkan sisanya sebesar 39% dijelaskan oleh variabel lain di luar penelitian ini.

### 5.6.2 Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Pengujian statistik F dilakukan untuk mengetahui pengaruh secara simultan antara penerapan SAP, SPI, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan, yang hasilnya dapat dilihat pada Tabel 5.15 di bawah ini:

**Tabel 5.15**  
**Hasil Uji Koefisien Regresi Simultan (Uji F)**

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	12.075	7	1.725	25.795	.000 <sup>b</sup>
	Residual	7.089	106	.067		
	Total	19.163	113			

a. Dependent Variable: Kualitas Laporan Keuangan

b. Predictors: (Constant), Kepatuhan (X3), Komitmen Organisasi (Z), SPI (X2), Penerapan SAP (X1)

Sumber: Lihat Lampiran 2

Berdasarkan tabel 5.13 diperoleh nilai  $F_{hitung}$  sebesar 25,795 dengan nilai Sig sebesar 0,000. Hal ini menunjukkan bahwa nilai F-hitung lebih besar dari F-tabel 2,471 dan nilai Sig lebih kecil dari 0,05. Dengan demikian  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima. Artinya penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan secara bersama-sama mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas laporan keuangan di Pemerintah Daerah Kabupaten Ende.

### 5.6.3 Uji Signifikansi Parsial (Uji Statistik t)

Hasil pengujian statistik t untuk melihat pengaruh secara parsial antara penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap variabel kualitas laporan keuangan.

Pengujian hipotesis pertama yaitu menguji pengaruh penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan secara simultan dan parsial. Untuk mengetahui seberapa jauh kemampuan model menerangkan variasi variabel dependen dilihat melalui koefisien determinasi (R<sup>2</sup>). Untuk melihat pengaruh parsial yaitu dengan menggunakan uji statistik t. Hasil pengujian hipotesis pertama dapat dilihat pada Tabel 5.13 berikut ini:

**Tabel 5.16**  
**Hasil Pengujian Hipotesis**

<b>Coefficients<sup>a</sup></b>					
Variabel	Unstandardized Coefficients		t	Sig.	
	B	Std. Error			
1 (Constant)	4.208	.048	87.030	.000	
X1	.209	.035	5.957	.000*	
X2	.072	.035	2.068	.041*	
X3	.055	.028	1.960	.053*	
Z	.070	.027	2.646	.009	
Interaksi X1*Z	.016	.045	.354	.724	
Interaksi X2*Z	.003	.046	.075	.940	
Interkasi X3*Z	.004	.034	.125	.901	

a. Dependent Variable: Y

Note: \*Significant 5%

Sumber : Data primer, Lampiran 2

Berdasarkan Tabel 5.16 maka persamaan regresi antara variabel independen terhadap variabel dependen dalam penelitian ini yaitu:

$$Y = 4,208 + 0,209 X1 + 0,072 X2 + 0,055X3 + 0,070X4 + 0,016X5 + 0,003X6 + 0,004X7 + e$$

Dari persamaan tersebut dapat dilihat bahwa koefisien dari variabel independen penerapan SAP (X1), SPI (X2), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (X3) menghasilkan angka yang positif, hal ini menunjukkan hubungan antara penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan kualitas laporan keuangan (Y) adalah searah, yang berarti jika semakin tinggi/baik penerapan SAP, SPI, kepatuhan terhadap

peraturan perundang-undangan dan komitmen organisasi maka semakin tinggi/baik pula kualitas laporan keuangan.

Dari persamaan regresi linier di atas dapat dijelaskan bahwa:

a. Konstanta (a)

Nilai konstanta sebesar 4,208 berarti jika variabel independen bernilai nol maka nilai variabel kualitas laporan keuangan akan bertambah sebesar 4,208.

b. Penerapan SAP (X1) terhadap kualitas laporan keuangan (Y)

Nilai koefisien penerapan SAP sebesar positif 20,9% berarti setiap kenaikan nilai penerapan SAP sebesar 1% maka nilai variabel kualitas laporan keuangan akan bertambah sebesar 20,9% dengan asumsi variabel independen yang lain dalam model regresi adalah tetap.

c. SPI (X2) terhadap kualitas laporan keuangan (Y)

Nilai koefisien SPI sebesar positif 7,2% berarti setiap kenaikan nilai SPI sebesar 1% maka nilai variabel kualitas laporan keuangan akan bertambah sebesar 7,2% dengan asumsi variabel independen yang lain dalam model regresi adalah tetap.

c. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (X4) terhadap kualitas laporan keuangan (Y)

Nilai koefisien kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan sebesar positif 5,5% berarti setiap kenaikan nilai kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan sebesar 1% maka nilai variabel kualitas laporan keuangan akan bertambah sebesar 5,5% dengan asumsi variabel independen yang lain dalam model regresi adalah tetap.

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 5.13 dengan kriteria pengambilan keputusan menggunakan nilai signifikansi sebesar  $\alpha = 0,05$  (5%) dan nilai t tabel sebesar 1,658 maka secara parsial pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen diuraikan sebagai berikut:



**Hipotesis 1** menyatakan bahwa konstruk Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berpengaruh secara positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Variabel SAP memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,000 lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ , dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 5,957 lebih besar dari  $t_{tabel}$  1,658 serta koefisien regresi yang bernilai positif maka **hipotesis 1 diterima** sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kualitas laporan keuangan.

**Hipotesis 2** menyatakan bahwa konstruk Sistem Pengendalian Intern (SPI) berpengaruh secara positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Variabel SPI memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,041 lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ , dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 2,068 lebih besar dari  $t_{tabel}$  1,658 serta koefisien regresi yang bernilai positif maka **hipotesis 2 diterima** sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel SPI berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kualitas laporan keuangan.

**Hipotesis 3** menyatakan bahwa konstruk Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Berpengaruh Secara Positif Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Variabel kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,05 dengan probabilitas  $\alpha = 0,05$  dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 1,960 lebih besar dari  $t_{tabel}$  1,658 serta koefisien regresi yang bernilai positif maka **hipotesis 3 diterima** sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kualitas laporan keuangan.

**Hipotesis H4** yang menyatakan bahwa Komitmen organisasi memperkuat pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan ditolak. Hal ini dikarenakan berdasarkan hasil pengujian diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,725 lebih besar dari  $\alpha = 0,05$  dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 0,354 lebih kecil dari  $t_{tabel}$  1,658 maka **hipotesis 4 ditolak**.

**Hipotesis H<sub>5</sub>** yang menyatakan bahwa Komitmen organisasi memperkuat pengaruh SPI terhadap kualitas laporan keuangan ditolak. Hal ini dikarenakan berdasarkan hasil pengujian diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,940 lebih besar dari  $\alpha = 0,05$  dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 0,075 lebih kecil dari  $t_{tabel}$  1,658 maka **hipotesis 5 ditolak**.

**Hipotesis H<sub>6</sub>** yang menyatakan bahwa Komitmen organisasi memperkuat pengaruh kepatuhan terhadap perundang-undangan pada kualitas laporan keuangan ditolak. Hal ini dikarenakan berdasarkan hasil pengujian diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,901 lebih besar dari  $\alpha = 0,05$  dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 0,125 lebih kecil dari  $t_{tabel}$  1,658 maka **hipotesis 6 ditolak**.

## **5.7 Pembahasan Hasil Penelitian**

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis pertama dapat disimpulkan bahwa variabel penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan secara simultan dan parsial.

Hasil pengujian hipotesis kedua dapat disimpulkan bahwa variabel komitmen organisasi tidak dapat dijadikan sebagai variabel moderating antara variabel penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dengan kualitas laporan keuangan.

### **5.7.1 Pengaruh Penerapan SAP Terhadap Kualitas Laporan Keuangan**

Pengujian pengaruh variabel penerapan SAP terhadap variabel kualitas laporan keuangan dengan menggunakan uji statistik  $t$  diperoleh nilai signifikansi sebesar  $0,000 < \alpha = 0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa penerapan SAP berpengaruh signifikan terhadap variabel kualitas laporan keuangan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan yang dikemukakan Nirwana dan Haliah (2018) yaitu SAP merupakan landasan bagi pemerintah dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan. Penerapan standar akuntansi yang komprehensif dan faktor ketaatan administrasi

(regulasi) akan berdampak pada kualitas laporan keuangan pemerintah. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Nugraheni et al, (2008), Hapazah (2017), Ifeoluwapo (2018), Judith (2014), Irwan (2011) dan Sudiarianti, (2015) yang memperoleh hasil bahwa Penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Akan tetapi bertentangan dengan Fikri et al, (2015), Julita dan Susilatri. (2018) menunjukkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan.

Secara umum hasil penelitian ini juga mengkonfirmasi asumsi teori *stewardship* yaitu *governance* dengan pendekatan psikologi. Asumsi *governance* yaitu menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas. Pendekatan psikologi digunakan pada saat analisis variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan berupa motivasi manajemen pemerintah daerah dalam melaksanakan fungsi-fungsi pengelolaan keuangan. Hasil ini terlihat dari rekapitulasi jawaban responden yaitu pengguna/kuasa pengguna anggaran (PA/KPA), pejabat penata usaha keuangan (PPK) dan bendahara, secara umum menunjukkan nilai yang tinggi terhadap dimensi kemampuan manajemen sehingga mampu memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan. Dengan demikian, hasil penelitian ini juga sesuai dengan temuan penelitian yang dilakukan oleh Morgan *et al.*, (1996). Hasil temuannya menyatakan bahwa manajemen pemerintahan cenderung berperilaku sebagai *steward* dibandingkan sebagai *agent*. Oleh karena itu, hasil penelitian ini dapat dijadikan dasar untuk menerapkan teori *stewardship* di organisasi pemerintahan.

### **5.7.2 Pengaruh SPI Terhadap Kualitas Laporan Keuangan**

Pengujian pengaruh variabel SPI terhadap variabel kualitas laporan keuangan menggunakan uji statistik t dengan hasil tingkat signifikansi sebesar  $0,041 < \alpha = 0,05$  dan. Hal ini menunjukkan bahwa SPI berpengaruh signifikan terhadap variabel kualitas laporan keuangan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Mahaputra (2014), Gafarov (2009), Irwan (2011), Christian (2014), Nunuy (2015), Cecilia (2017), Benson (2018 dan Wonder *et al.*, (2018) yang menyatakan bahwa SPI berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi pelaporan keuangan akan tetapi bertentangan dengan penelitian Yendrawati (2013) dan Desiana (2014) yang menyatakan bahwa pengendalian intern tidak berpengaruh signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan.

Secara umum hasil penelitian ini mengkonfirmasi asumsi teori *stewardship* yaitu *governance* dengan pendekatan kontrak intrinsik sebagai pengendalian. Asumsi *governance* pada penelitian ini adalah menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Pengendalian intern lebih menitikberatkan pada pengendalian melalui kontrak intrinsik. Pengendalian ini dilakukan oleh manajemen secara berkesinambungan mencapai tujuan organisasi, salah satunya menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Hasil rekapitulasi jawaban responden yaitu pengguna/kuasa pengguna anggaran (PA/KPA), pejabat penata usaha keuangan (PPK) dan bendahara secara umum menunjukkan nilai tinggi atas dimensi-dimensi yang mampu memengaruhi peningkatan efektivitas pengendalian intern. Dengan demikian hasil penelitian ini sesuai dengan temuan penelitian yang dilakukan oleh Van Slyke (2006). Hasil penelitiannya menyatakan bahwa manajemen pemerintahan cenderung bersikap sebagai *steward* dibandingkan sebagai *agent*. Oleh karena itu dapat dijadikan dasar penerapan teori *stewardship* pada organisasi pemerintahan daerah.

### **5.7.3 Pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan**

Pengujian pengaruh variabel kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap variabel kualitas laporan keuangan menggunakan uji statistik t dengan hasil tingkat signifikansi sebesar 0,053 dengan tingkat probabilitas nilai  $\alpha = 0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa

kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh signifikan terhadap variabel kualitas laporan keuangan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Atyanta et al, (2011), Nirwana dan Haliah (2018) yang menyatakan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi pelaporan keuangan, akan tetapi bertentangan dengan penelitian Fatimah *et al.*, (2014), Atmaja dan Probohudon (2015) yang menyatakan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap kualitas informasi pelaporan keuangan.

Secara umum hasil penelitian ini mengkonfirmasi asumsi filosofis dari teori *stewardship*. Asumsi tersebut adalah manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas, dan kejujuran terhadap pihak lain (Donaldson and Davis, 1991). Demikian juga dengan pengguna/kuasa pengguna anggaran (PA/KPA), pejabat penata usaha keuangan (PPK) dan bendahara adalah profesi kepercayaan, dituntut meningkatkan kualitas tanggungjawabnya. Tujuannya adalah PA/KPA, PPK dan bendahara dapat melaksanakan fungsi dan tanggung jawabnya untuk melakukan telaah dalam rangka menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Hasil rekapitulasi jawaban responden kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, secara umum menunjukkan nilai yang cukup tinggi mampu memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan. Oleh karena itu, hasil penelitian ini dapat dijadikan dasar untuk menerapkan teori *stewardship* di pemerintahan daerah.

#### **5.7.4 Komitmen Organisasi Tidak Memoderasi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Pengujian moderating dalam penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak dapat memoderasi hubungan antara penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil uji interaksi menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,724 lebih besar dari nilai

$\alpha = 0,05$ . Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) tidak berpengaruh pada kualitas LKPD Kabupaten Ende, sehingga hipotesis H<sub>4</sub> ditolak. Hal ini berarti tingkat komitmen organisasi Pengguna/Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara di Kabupaten Ende tidak memberikan pengaruh pada hubungan penerapan SAP pada kualitas LKPD Kabupaten Ende.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Wulandari (2018) yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak dapat memperkuat pengaruh penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan. Namun, Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Nasution (2017), Julita (2010) dan Aldiani (2010) yang menyimpulkan bahwa komitmen organisasi mampu memoderasi hubungan penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan.

Hal ini berarti tingkat komitmen organisasi Pengguna/Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara di Kabupaten Ende tidak memberikan pengaruh pada hubungan penerapan SAP pada kualitas LKPD Kabupaten Ende. Pengguna/Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara belum memiliki kemauan yang kuat untuk berusaha atau bekerja keras untuk organisasi. Aparatur Pemerintahan Kabupaten Ende juga belum mempunyai prinsip transparan dalam mendiskusikan permasalahan keuangan mempunyai strategi pendekatan yang humanis transparan, demokratis, dan akuntabel dalam membuat laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi pemerintah. Kondisi tersebut diatas disebabkan pimpinan entitas belum memiliki komitmen yang kuat terhadap nilai-nilai dasar organisasi untuk menjadikan visi dan misi organisasi sebagai sesuatu yang karismatik, sesuatu yang dijadikan pijakan, dasar bagi setiap karyawan dalam berperilaku dan bertindak untuk mencapai tujuan organisasi

### **5.7.5 Komitmen Organisasi Tidak Memoderasi Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Pengujian moderating dalam penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak dapat memoderasi SPI dalam mempengaruhi kualitas laporan keuangan di Pemerintah Kabupaten Ende. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar 0,940 lebih besar dari  $\alpha = 0,05$ . Hasil pengujian menunjukkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan sistem pengendalian intern pemerintah tidak berpengaruh pada kualitas LKPD Kabupaten Ende, sehingga hipotesis H<sub>5</sub> ditolak. Hal ini berarti tingkat komitmen organisasi Pengguna /Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara di Kabupaten Ende tidak memberikan pengaruh pada hubungan SPIP pada kualitas LKPD Kabupaten Ende.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Ikrar (2018) dan Siwambudi *et al.*, (2016) yang menyimpulkan bahwa interaksi komitmen organisasi dengan sistem pengendalian intern tidak berpengaruh pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, namun bertolak belakang dari hasil penelitian Silaban (2017) yang menjelaskan bahwa komitmen organisasi mampu meningkatkan SPI dalam mempengaruhi kualitas laporan keuangan.

Hal ini berarti tingkat komitmen organisasi Pengguna/Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara di Kabupaten Ende tidak memberikan pengaruh pada hubungan SPI terhadap kualitas LKPD Kabupaten Ende. Pengguna/Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara belum sepenuhnya menyadari pentingnya sistem pengendalian intern serta perspektif pengelola keuangan terhadap pelaksanaan sistem pengendalian intern belum sepenuhnya mendukung terciptanya lingkungan pengendalian yang memadai. Pengguna/Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara dengan kewenangannya bisa mengabaikan kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan sehingga kolusi diantara pegawai dapat mensiasati pengendalian intern sebaik apapun. Kondisi ini terdapat dalam temuan BPK atas pemeriksaan efektifitas sistem pengendalian intern pemerintah daerah yang menemukan bahwa Pejabat pengelola keuangan

pada OPD yang belum optimal, tidak cermat dan lalai melakukan pengawasan dan pengendalian intern. Kondisi tersebut diatas disebabkan pimpinan entitas harus memiliki komitmen terhadap pengendalian internal, nilai-nilai dasar, kompetensi dan keteladanan. Pimpinan entitas belum menetapkan kode etik, konseling dan penilaian kinerja yang mendukung tujuan pengendalian internal, serta etika operasi.

#### **5.7.6 Komitmen Organisasi Tidak Memoderasi Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.**

Pengujian moderating dalam penelitian ini menunjukkan komitmen organisasi tidak dapat meningkatkan pengaruh kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan pada kualitas laporan keuangan. Hasil pengujian menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,901 lebih besar  $\alpha = 0,05$ . Hasil pengujian menunjukkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tidak berpengaruh pada kualitas LKPD Kabupaten Ende, sehingga hipotesis H<sub>6</sub> ditolak. Hal ini berarti tingkat komitmen organisasi Pengguna/Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara di Kabupaten Ende tidak memberikan pengaruh pada hubungan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan pada kualitas LKPD Kabupaten Ende.

Pengguna/Kuasa Anggaran, PPK dan bendahara lingkup Pemerintahan Kabupaten Ende belum sepenuhnya memahami pelaksanaan prosedur dan ketentuan pengelolaan keuangan daerah yang berlaku seperti pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran yang berakibat pada kekurangan dan kesalahan pencatatan, pemahaman dan persepsi yang keliru terhadap berbagai peraturan menyebabkan munculnya berbagai penyimpangan dan Moral hazard dari pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap pengelolaan anggaran. Kondisi ini terdapat dalam temuan BPK atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan antara lain penyimpangan terhadap pengelolaan perlengkapan atau barang milik negara/daerah.



Hasil penelitian bertolak belakang dari hasil penelitian Manullang (2016) memberikan bukti bahwa Komitmen organisasi sebagai variabel moderating dapat memoderasi hubungan antara penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan sistem akuntansi pemerintah daerah.

## **5.8 Implikasi Penelitian**

Hasil penelitian ini memberikan implikasi secara teoritis maupun praktek untuk merumuskan kebijakan-kebijakan yang akan dihasilkan yang berdampak pada kinerja pertanggungjawaban keuangan pemerintah daerah adalah sebagai berikut :

### **1. Implikasi Teoritis**

Harapan peneliti dengan dibuatnya penelitian ini yaitu dapat menambah wawasan atau pengetahuan mengenai pengaruh dari teori stewardship dengan tingkat penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP), sistem pengendalian intern (SPI) dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi. Artinya berkaitan dengan pemerintah daerah, teori stewardship merupakan suatu konsep yang menjelaskan bahwa pemerintah sebagai pelaksana urusan pemerintahan yang akan bekerja dan berperilaku sesuai dengan kepentingan rakyat. Meskipun dari empat variabel tersebut tidak semuanya terdapat pengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, setidaknya terdapat tiga variabel yang berpengaruh yaitu tingkat penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan, untuk variabel komitmen organisasi, tidak memoderasi hubungan antara penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Teori kontinjensi yang menyatakan bahwa suatu organisasi yang menginginkan kinerja yang baik, harus selalu melakukan penyesuaian baik dari sistem, strategi maupun pengenalan terhadap lingkungannya. Hal ini tidak didukung oleh hasil temuan yang memberikan gambaran bahwa dalam organisasi Organisasi Perangkat Daerah (OPD) komitmen organisasi tidak mampu memperkuat hubungan penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

## 2. Implikasi praktis

Harapan dibuatnya penelitian ini yaitu terdapat implikasi praktis bagi pemerintah daerah dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dapat ditinjau melalui beberapa faktor penentu yaitu tingkat penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Hampir seluruh OPD lingkup pemerintah daerah Kabupaten Ende dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui tingkat penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Sehingga melalui penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang kuat dalam tingkat penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

## **BAB VI**

### **KESIMPULAN DAN SARAN**

#### **6.1 Kesimpulan**

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dan pembahasan penelitian, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Ende secara parsial, sesuai dengan hipotesis yang diajukan. Temuan penelitian atas pengaruh penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan sejalan dengan penelitian dari Nugraheni et al, (2008), Nirwana dan Haliah (2018), Hapazah (2017), Ifeoluwapo (2018), Judith (2014), Irwan (2011) dan Sudiarianti, (2015) yang memperoleh hasil bahwa Penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan melalui praktik terbaik (*best practice*) dalam pelaporan keuangan sektor publik. Temuan atas pengaruh SPI terhadap kualitas laporan keuangan sejalan dengan penelitian dari Mahaputra (2014), Gafarov (2009), Irwan (2011), Christian (2014), Nunuy (2015), Cecilia (2017), Benson (2018 dan Wonder *et al.*, (2018) yang memperoleh hasil bahwa SPI berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas informasi pelaporan keuangan, semakin baik penerapan SPI maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah semakin meningkat jika manajemen yang memiliki kompetensi mampu memberikan keyakinan memadai bahwa SPI dilaksanakan sebagaimana mestinya. Temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan sejalan dengan penelitian Atyanta *et al.*,(2011), Nirwana dan Haliah (2018) yang memperoleh hasil bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas informasi

pelaporan keuangan artinya semakin tinggi faktor sistem / administrasi (regulasi) akan semakin tinggi kinerja melalui kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa regulasi diperlukan untuk mencapai penerapan kualitas penyajian laporan keuangan.

2. Komitmen Organisasi yang terdiri dari: *affective commitment*, *continuance commitment* dan *normative commitment* tidak dapat memoderasi Interaksi variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP), sistem pengendalian intern (SPI) dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Ende. Perbedaan hasil penelitian dengan hipotesis disebabkan adanya perbedaan perilaku antara aparatur sipil negara (ASN) cenderung memiliki perasaan “aman” karena telah memiliki pekerjaan dengan tingkat risiko yang tidak terlalu tinggi dan masa kerja yang lebih pasti. Disiplin manajemen pada pemerintah daerah yang dicirikan dengan rumitnya birokrasi pemerintahan juga mendorong perilaku yang kurang efisien dan kreatif bagi pegawainya. Hal ini juga ditegaskan oleh Goulet dan Frank (2002) yang menemukan bahwa pegawai yang bekerja di organisasi sektor swasta memiliki komitmen organisasi yang paling tinggi, diikuti dengan pegawai yang bekerja di sektor non profit. Komitmen organisasi yang paling rendah ditemukan pada pegawai yang bekerja di organisasi sektor publik seperti pemerintah daerah. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Wulandari (2018), Ikrar (2018), Siwambudi et al,(2016) dan Manullang (2016) yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak dapat memperkuat pengaruh penerapan SAP, SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan.

## **6.2 Keterbatasan Penelitian**

Hasil penelitian yang menguji pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern dan kepatuhan atas peraturan perundang-undangan terhadap kualitas laporan keuangan pada pemerintah daerah Kabupaten Ende dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi, memiliki beberapa keterbatasan penelitian.

Keterbatasan penelitian ini perlu diperhatikan agar dapat digunakan sebagai dasar pertimbangan melakukan pengembangan pada penelitian selanjutnya. Berdasarkan hal tersebut, maka peneliti juga memberikan keterbatasan dan saran untuk pengembangan penelitian selanjutnya. Adapun keterbatasan dan saran dari penelitian ini yaitu sebagai berikut:

1. Keterbatasan penelitian ini ada pada proses pengumpulan data. Prosedur birokrasi pemerintahan yang memakan waktu menimbulkan kendala ketepatan waktu jadwal pengiriman maupun pengembalian kuesiner. Disamping itu, respon yang kurang cepat dari beberapa OPD menyebabkan batas waktu pengumpulan kuesioner terlewat, sehingga peneliti harus menunggu sampai kuesioner selesai terisi.
2. Penelitian ini dihasilkan dari penggunaan instrumen kuesioner yang didasarkan pada persepsi jawaban responden. Hal ini akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan realita yang ada dan mengandung unsur subjektif dan jawaban yang dibuat tidak jujur.
3. Responden pada penelitian ini adalah pengelola keuangan daerah di lingkungan Pemerintah Kabupaten Ende yang belum seluruhnya berlatar belakang pendidikan akuntansi dengan masa kerja dan pengalaman diklat/bimtek keuangan yang rata-rata masih kurang, sehingga agak sulit mencerna penjelasan, pertanyaan serta pernyataan yang berkaitan dengan keuangan. Hal tersebut juga menjadi salah satu hambatan dalam pelaksanaan pekerjaan pengelolaan keuangan di Pemerintah Kabupaten Ende.
4. Penelitian ini tidak mempertimbangkan variabel-variabel lain yang mungkin dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah. Dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan hanya dapat menjelaskan sebesar 61%. Sedangkan 39% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti.

### 6.3 Saran

Berdasarkan hasil penelitian serta pembahasan yang akan dituangkan dalam kesimpulan dan keterbatasan hasil penelitian di atas, maka oleh peneliti dapat memberikan beberapa saran kepada berbagai pihak sebagai berikut:

1. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan studi kepustakaan dan studi lapangan dengan cara menyebarkan kuesioner sebagai metode pengumpulan data. Peneliti mengharapkan pada penelitian berikutnya selain menggunakan metode yang disebutkan di atas, peneliti selanjutnya juga dapat menambahkan metode wawancara dalam studi lapangan agar data yang diperoleh memiliki tingkat keakurasian yang tinggi dan lebih valid, karena peneliti dapat mengkomunikasikan item-item penting dari penelitian tersebut secara langsung kepada responden sehingga tidak salah persepsi dalam memberikan jawaban ataupun tidak sesuai dengan realita.
2. Peneliti menyarankan kepada Pemerintah Kabupaten Ende agar dilakukan penempatan ulang (*repositioning*) terhadap pegawai yang berlatar belakang akuntansi namun tidak bekerja pada bidang akuntansi/keuangan untuk ditempatkan pada bidang Akuntansi/sub bagian Keuangan OPD atau sebaliknya dan pelaksanaan diklat/bimtek baik dari segi peserta maupun narasumber lebih dimaksimalkan sehingga diharapkan pengelolaan keuangan akan menjadi lebih baik.
3. Terhadap Komitmen Organisasi pada Pemerintah Kabupaten Ende diharapkan setiap pimpinan OPD dapat memperhatikan komitmen organisasional pegawainya dengan menumbuhkan rasa bangga menjadi bagian organisasi, kepedulian pegawai terhadap organisasi, dan kemauan pegawai dalam menerima semua tugas yang telah menjadi tanggungjawabnya. Pimpinan harus mampu meningkatkan komitmen bersama di seluruh pegawai agar pelaksanaan reward dan punishment dapat dilaksanakan berdasarkan sistem

yang baik, diperlukan konsistensi yang dapat menjamin bahwa reward yang diberikan bersifat kongkrit (bermanfaat) dan punishment yang diberikan bersifat keras, tegas, dan tidak pandang bulu.

4. Bagi peneliti berikutnya, diharapkan agar memperbanyak jumlah variabel independen, misalnya dengan mempertimbangkan variabel pengawasan keuangan daerah atau variabel tindak lanjut temuan pemeriksaan ataupun variabel lainnya yang menjadi fenomena yang mampu mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
5. Diperlukan pendekatan yang lebih baik dari peneliti selanjutnya kepada responden untuk memberikan penjelasan tentang pentingnya penelitian. Tujuannya adalah agar responden dapat termotivasi untuk mengisi kuesioner dengan obyektif dan netral serta mengembalikan secara tepat waktu.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abiola, I., & Oyewole, A. T. 2013. Internal control system on fraud detection: Nigeria experience. *Journal of Accounting and Finance*, 13(5), pp: 137.
- Achmad, Mas Daniri. 2005. *Good Corporate Governance: Konsep dan Penerapannya dalam Konteks Indonesia*. Jakarta: Ray Indonesia.
- Allen, J. N., & Meyer, P. J. 1990. The Measurement and Antecedents of Affective Commitment, Continuance, and Normative Commitment to the Organization. *Journal of Occupational Psychology*, 63: 1-18.
- Allen, J. N., & Meyer, P. J. 1990., & Smith, C., (1993), Commitment to Organizations and Occupations: Extensions and test of a Three-component conceptualization, *Journal of Applied Psychology*, 78: 538-551.
- Aldiani, Sulani, 2010. Faktor-Faktor Pendukung Keberhasilan Penerapan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 pada Pemerintah Kabupaten Labuhan Batu *Jurnal Akuntansi 12, Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara*. Universitas Sumatera Utara.
- Arif, R. (2017). Pengaruh Pemanfaatan Teknologi, Komitmen Organisasi dan Kejelasan Tujuan Terhadap Kualitas Informasi laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Artikel Ilmiah*.
- Atmaja dan Probohuton (2015). Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidakpatuhan Dan Kerugian Negara . *Jurnal Anti Korupsi*. Vol 1 No 1 (2015): INTEGRITAS Volume 01 Nomor 1 Tahun 2015.
- Atyanta, Ramya. 2011. Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur). *Jurnal Ilmiah*. hal. 16.
- Badan Pemeriksa Keuangan RI. 2018. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2018*. Jakarta, September 2018.
- Bastian, Indra. (2005) *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Baiq Hapazah. (2017). Determinant Quality Of Regional And Financial Statements (Study On Local Government Regency Of Lombok Timur). *International Journal of Scientific Research and Management (IJSRM)*, Volume.5, Issue 12 (Dec.), Pages 7782-7788.
- Bauwhede, H.V. (2001). What Factors Influence Financial Statement Quality a Frame and Some Empirical Evidence. *The Euroconference on Financial Reporting and Regulatory Practices in Europe*, Parlermo, Italy.
- Benson Mugi Muhunyo, (2018), Effect Of Internal Control Systems On Financial Performance Of Public Institutions Of Higher Learning In Nairobi City County, Kenya. *International Academic Journal of Human Resource and Business Administration* | Volume 3, Issue 2, pp. 273-287.



- Cecilia, (2017). Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit. *International Journal of Economics and Financial Issues* | Vol 7 .
- Christian Kitojo, (2014). Impact Of Internal Audit Efficiency On Effectiveness Of Financial Management In Public Sector Organizations: A Case Study Of Local Government Authorities In Shinyanga Region. A *Research* Report Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for Award of the Degree of Master of Science in Accounting and Finance of Mzumbe University.
- David M. Van Slyke, 2006. "Agents or Stewards: Using Theory to Understand the Government-Nonprofit Social Service Contracting Relationship", *Journal of Public Administration Research and Theory*, No. 17.
- Desiana, (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Dan Kekuatan Koersif Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten/ Kota di wilayah I Bogor Provinsi Jawa Barat). *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 2 (1),2014,276-288.
- Dewi Rahmasari. (2017). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Terhadap Perundang-Undangan, Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Dan Total Aset Terhadap Opini Audit Dengan Tingkat Pengungkapan Pada Catatan Atas Laporan Keuangan Kementerian/ Lembaga Sebagai Variabel Intervening. *Tesis*
- Dedi Nordiawan. 2009. *Akuntansi Pemerintahan* Edisi kesatu. Jakarta: Salemba Empat.
- Donaldson, L., & Davis, J. H. 1991. Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16: 49-64.
- Dov Elizur, Meni Koslowsky, (2001). Value And Organizational Commitment. *International Journal of Manpower* ISSN: 0143-7720 Publication date: 1 November 2001.
- Erlina, 2011. *Metodologi Penelitian* : Untuk Akuntansi, USU PRESS, Medan.
- Fatimah,D. Sari, R.N dan Rasuli, M. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintah Daerah terhadap Penerimaan Opini Wajar Tanpa Pengecualian pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Seluruh Indonesia. *Jurnal Akuntansi* (Vol. 3) No. 1:1-15.
- Fikri, M.A; Inapty, B.A.; dan Martiningsih, RR.S.P., (2015). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD-SKPD di Pemprov. NTB), *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XVIII*, Medan.
- Gafarov, T. 2009. *Financial Reporting Quality Control for Internal Control Implementation. A. Disertasi For the award of Doctor of Philosophy*, Business and Management Faculty Institute of Finances, Brno University of Tecnology.
- Gitman, Lawrence J dan Chad J. Zutter. 2012. *Principles of Managerial Finance*. 13th Edition.Global Edition: Pearson Education Limited.

- Goulet, Laurel., dan Frank, Margareth., 2002, Organizational commitment across three sectors: Public, non-profit, and for-profit, *Public Personnel Management*, Summer, 31, 2; 201—210.
- Henny N. Tambingon, Winwin Yadiati and Cecilia Lelly Kewo. 2018. Determinant Factors Influencing the Quality of Financial Reporting Local Government in Indonesia. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2018, 8(2), 262-268.
- Ifeoluwapo. (2019). Implications Of nternational Public Sector Accounting Standards Adoption And Financial Report Quality In Lagos State. *International Journal of Advanced Research (IJAR)* 7(1), 1124-1129- Journal Homepage: [www.journalijar.com](http://www.journalijar.com).
- I Gusti Ngurah Siwambudi dkk. (2016). *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana* 6.1 (2017): 385-416.
- Ikhsan, A. Ishak, M. (2011). *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikrar Nusa Bangsa (2018). The Effect of Internal Control Systems, Accounting Systems on the Quality of Financial Statements Moderated by Organizational Commitments. *Accounting Analysis Journal* 7(2) (2018)127-134-<https://journal.unnes.ac.id/sju/index.php/aaj>.
- Imam Mulyana. 2010. *Sumber Daya Manusia*. Edisi Kedua. Jakarta : Salemba Empat.
- Imran, H. (2018). Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Faktor Yang Mempengaruhinya (The Quality of Information in Local Government Financial Statement and The Influential Factors). *Tesis*, (July 2013).
- Irwan, D. (2011). Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Sumatera Barat. *Tesis Universitas Negeri Padang*.
- Judith Shumba, (2014). The Link Between International Accounting Standards And The Quality Of Financial Reporting. *Dissertation* Faculty of commerce at Midlands State University. Gweru, Zimbabwe, September 2014.
- Julita, Susilatri. 2018. Analysis Of Factor Affecting The Quality Of Government Financial Report Bengkalis Regency. *International Journal Of Scientific & Technology Research* Volume 7, Issue 2, February 2018.
- Kiranayanti dan Erawati (2016) Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Pemahaman Basis Akrua Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* Vol. 16.2. Agustus (2016): 1290-1318
- Mahaputra, P.U.R. dan W.P. (2014). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintahan Daerah. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*.
- Mahmudi. 2011. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: UII Press.

- Manullang, (2016). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Pada Pemerintah Kota Tebing Tinggi Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Tesis*.
- Morgan, Douglas; Bacon, Kelly G; Bunch, Ron; Cameron, Charles; Deis, Robert, 1996, "What Middle Managers Do In Local Government: Stewardship of The Public Trust And Limits Of Reinventing Government", *Public Administration Review*; Vol. 56, No.4.
- Mowday, R.T., Porter LW., dan Steers, R.M., 1979, *Employee-Organizational Linkages : The Psychology Of Commitment, Absenteeism And Turnover*: Academic Press, New York.
- Mulyadi. (2011). *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*. Jakarta: Salemba Empat.
- Nasution (2017). Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Sumatera Utara Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating *Tesis*.
- Nirwana and Haliah (2018). Determinant Factor Of The Quality Of Financial Statements And Performance Of The Government By Adding Contextual Factors Personal Factor, System/Administrative Factor. *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 3 Issue: 1, pp.28-40, <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2018-0014>.
- Nugraheni, Purwaniati dan Subaweh, Imam, (2008). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan, *Jurnal Ekonomi Bisnis*, No. 1 Vol. 13, Universitas Gunadarma, Jakarta.
- Nunuy dan Dien. 2015. The Effect of the Implementation Of Government internal Control System (GICS) On The Quality Of Financial Reporting Of The Local Government And Its Impact On The Principles Of Good Governance: A Research In District, City, And Provincial Government In South Sumatera. *International Journal of Business, Economics and Law*, Vol. 5, Issue 1 (Dec.) ISSN 2289-1552.
- Nur Silaban (2017). Pengaruh Pengendalian Intern, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Serdang Bedagai Dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Tesis*.
- Permana Suryawan Aji, 2016, Pengaruh Profitabilitas, Leverage Dan Opini Audit Terhadap Ketepatan Waktu Laporan Keuangan Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013 – 2015", Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Mercu Buana Yogyakarta.
- Podrug, N. (2011). The strategic role of managerial stewardship behaviour for achieving corporate citizenship. *Ekonomski Pregled*.
- Porter, L. W., Mowday, R. T., & Steers, R. M. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, 14, 224–247. [https://doi.org/10.1016/0001-8791\(79\)90072-1](https://doi.org/10.1016/0001-8791(79)90072-1).

- Pramita, Yulinda dan Andriyani, Lilik. 2010. "Determinasi Hubungan Pengetahuan Dewan Tentang Anggaran Dengan Pengawasan Dewan Pada Keuangan Daerah (APBD)". *Makalah Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Purwokerto.
- Rai, I. G. . (2011). *Audit Kinerja pada Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ratifah, I., & Ridwan, M. (2012). Komitmen Organisasi Memoderasi Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Trikonomika*, 11(1), 29–39.
- Rezaee, Z. (2003). High-Quality Financial Reporting: The Six-Legged Stool. *Strategic Finance*; ABI/INFORM Research, Feb 2003.
- Uma Sekaran. 2006. Metodologi Penelitian Untuk Bisnis, Edisi Keempat. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Suarmika, I.G.L dan Suputra, I.D.G.D. 2016. Kemampuan Komitmen Organisasi Dan Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Pengaruh Kapasitas SDM Dan Penerapan SIKD Pada Kualitas LKPD Kabupaten Karangasem. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana* 5.9 (2016): 2921-2950.
- Sudaryo, Yoyo, et. all. 2017. Keuangan di Era Otonomi Daerah. Yogyakarta: Andi.
- Sudiarianti Ni Made (2015), Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Pada Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dan Standar Akuntansi Pemerintah Serta Implikasinya Pada Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah . *Tesis*.
- Sugiyono. (2013). Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D. Bandung: Alfabeta.CV
- Sugiyono. (2014). Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D. Bandung: Alfabeta.
- The Committee of Sponsoring Organization of The Tradeway Commision. 1992. *COSO – Internal Control Intergrated Framework*. The Committee of Sonsoring Organization of The Tradeway Commisionng.
- Van Beest., G. Braam, and S. Boelens. 2009. *Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics*. *Nijmegen Center For Econoics (NiCE) Working Paper*, Radboud University Nijmegen.
- Windrastuti indah dkk. (2013). Pengaruh Karakteristik Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Terhadap Transparansi Dan Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Maros. *Universitas Hasanuddin, Makassar*.
- Wonder Agbenyo, (2018). Assessment of Government Internal Control Systems on Financial Reporting Quality in Ghana: A Case Study of Ghana Revenue Authority. *International Journal of Economics and Finance*; Vol. 10, No. 11; 2018 ISSN 1916-971X E-ISSN 1916-9728 Published by Canadian Center of Science and Education.
- Wulandari, M. 2018 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi . (*Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Solok Selatan*). Artikel

Yannis Markovits, Ann J. and Davis Rolf van Dick, 2007, Organizational Commitment Profiles and Job Satisfaction among Greek Private and Public Sector Employees, CCM International Journal of Cross Cultural Management, Vol 7(1): 77–99.

Yendrawati, R. (2013). Pengaruh sistem pengendalian intern dan kapasitas sumber daya manusia terhadap kualitas informasi laporan keuangan dengan faktor eksternal sebagai variabel moderating. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 17(2), 166–175.

\_\_\_\_\_, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

\_\_\_\_\_, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

\_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern.

\_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*.

## LAMPIRAN

### LAMPIRAN 1

#### DAFTAR ORGANISASI PERANGKAT DAERAH KABUPATEN ENDE

No	Oragnisasi Perangkat Daerah (OPD)
1.	Dinas Pendidikan dan Kebudayaan
2.	Dinas Kesehatan
3.	Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang
4.	Dinas Perumahan Rakyat dan Kawasan Permukiman dan Pertanahan
5.	Dinas Satpol PP
6.	Dinas Sosial, Pemberdayaan Perempuan dan Perlindungan Anak
7.	Dinas Transmigrasi dan Tenaga Kerja
8.	Dinas Ketahanan Pangan
9.	Dinas Lingkungan Hidup Daerah
10.	Dinas Kependudukan dan Catatan Sipil
11.	Dinas Pemberdayaan Masyarakat dan Desa
12.	Dinas Pengendalian Penduduk dan KB
13.	Dinas Perhubungan
14.	Dinas Komunikasi dan Informatika
15.	Dinas Koperasi UMKM
16.	Dinas Penanaman Modal dan Pelayanan Terpadu Satu Pintu
17.	Dinas Kepemudaan dan Olahraga
18.	Dinas Perpustakaan dan Kearsipan
19.	Dinas Perikanan
20.	Dinas Pariwisata
21.	Dinas Pertanian
22.	Dinas Perdagangan dan Perindustrian
23.	Sekretariat Daerah
24.	Sekretariat DPRD
25.	Badan Kesbangpolinmas
26.	Badan Penanggulangan Bencana Daerah
27.	Badan perencanaan Pembangunan Daerah
28.	Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah
29.	Badan Pengelola Pendapatan Daerah
30.	Badan Kepegawaian dan Pengembangan SDM
31.	Inspektorat Daerah
32.	BLUD-RSUD
33.	Kecamatan Ende
34.	Kec. Ende Selatan
35.	Kec. Ndona
36.	Kec. Ende Timur
37.	Kec. Ende Tengah
38.	Kec. Ende Utara

## LAMPIRAN 2

### DAFTAR PERTANYAAN KUESIONER

#### I. Identitas Responden

Nama Instansi : .....

Nama Responden : .....

Tanggal Pengisian : .....

1. Jenis Kelamin : ☐ Laki-Laki  
☐ Perempuan
2. Pendidikan Terakhir : ☐ SMA/Sederajat  
☐ Diploma (D3)  
☐ Strata 1 (Sarjana)  
☐ Strata 2 (Master)  
☐ Strata 3 (Doktor)
3. Jurusan Pendidikan : ☐ Akuntansi  
☐ Non Akuntansi (.....)
4. Jabatan : ☐ Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran SKPD  
☐ PPK SKPD/SKPKD  
☐ Bendahara Pengeluaran SKPD  
☐ Bendahara Penerimaan SKPD  
☐ Staf Bagian Keuangan/ Akuntansi
5. Pangkat/Golongan : ☐ Golongan II  
☐ Golongan III  
☐ Golongan IV
6. Masa Kerja : ☐ 1 – 5 tahun  
☐ 6 – 10 tahun  
☐ 11 – 15 tahun  
☐ 16 – 20 tahun  
☐ ≥ 21 tahun
7. Kursus/Diklat/Bimbingan teknis di bidang akuntansi, pengelolaan keuangan daerah dan penyusunan laporan keuangan yang telah Bapak/Ibu/Saudara/i ikuti:  
☐ Tidak Pernah  
☐ 1 - 2 Kali (Minim sekali)  
☐ 3 - 5 Kali (Pernah)  
☐ 6 – 10 Kali (Sering)

## II. Kuesioner Penelitian

### Petunjuk Pengisian

Mohon Bapak/Ibu/Saudara/saudari responden menjawab pernyataan di bawah ini dengan memberikan tanda (√) pada salah satu jawaban yang mempunyai tingkat kesesuaian pada pengalaman atau kondisi anda.

#### 1. Kualitas Laporan Keuangan

No	Pernyataan	Pilihan Jawaban				
		SS	S	N	TS	STS
<b>A.</b>	<b>Relevan</b>					
1.	Laporan keuangan yang saya susun telah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.					
2.	Informasi dalam laporan keuangan yang saya hasilkan dapat digunakan untuk mengoreksi keputusan pengguna dimasa lalu ( <i>feedback value</i> ).					
3.	Informasi dalam Laporan keuangan yang saya hasilkan dapat digunakan sebagai alat untuk memprediksi kejadian masa yang akan datang ( <i>predictive value</i> ).					
4.	Laporan Keuangan disajikan secara tepat waktu sehingga dapat digunakan sebagai bahan dalam pengambilan keputusan saat ini.					
5.	Informasi dalam laporan keuangan saya buat secara lengkap yaitu mencakup semua informasi akuntansi yang dapat digunakan dalam mengambil keputusan.					
<b>B.</b>	<b>Andal</b>					
6.	Informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan SKPD yang saya buat telah menggambarkan dengan jujur transaksi dan peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan.					



7.	Informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan SKPD yang saya buat bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan yang bersifat material.					
8.	Informasi yang saya sajikan dalam laporan keuangan, teruji kebenarannya.					
9.	Informasi yang dihasilkan dalam laporan keuangan yang saya buat telah memenuhi kebutuhan para pengguna dari laporan keuangan pemerintah.					
10.	Informasi yang dihasilkan dalam laporan SKPD yang saya susun tidak berpihak pada kepentingan pihak tertentu.					
<b>C.</b>	<b>Dapat Dibandingkan</b>					
11.	Informasi yang termuat dalam laporan keuangan yang saya susun selalu dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya.					
12.	Dalam penyusunan laporan keuangan, saya telah menggunakan kebijakan akuntansi yang berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan.					
13.	Saya selalu menggunakan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun.					
<b>D.</b>	<b>Dapat Dipahami</b>					
14.	Informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan SKPD yang saya susun telah jelas sehingga dapat dipahami oleh pengguna.					
15.	Informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan SKPD yang saya susun, disajikan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna.					
16.	Laporan Keuangan yang saya buat disusun secara sistematis sehingga mudah dimengerti.					

**Keterangan (Skala Likert 1-5):**

SS = Sangat setuju  
 S = Setuju  
 N = Netral  
 TS = Tidak Setuju  
 STS = Sangat Tidak Setuju

## 2. STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP)

No	Pernyataan	Pilihan Jawaban				
		SS	S	N	TS	STS
<b>A.</b>	<b>PSAP No. 01 tentang Penyajian laporan Keuangan</b>					
1.	Saya selalu menerapkan basis akrual untuk mengakui aset.					
2.	Saya selalu menerapkan basis kas untuk mengakui, pendapatan, belanja, dan pembiayaan.					
3.	Saya selalu menerapkan basis akrual untuk mengakui kewajiban, dan ekuitas.					
<b>B.</b>	<b>PSAP No. 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran</b>					
4.	Saya selalu menyusun dan menyajikan laporan realisasi anggaran menggunakan akuntansi berbasis kas.					
5.	Saya selalu mencatat pendapatan berdasarkan asas bruto.					
6.	Saya telah mengakui belanja saat terjadinya pengeluaran dari rekening kas umum daerah.					
7.	Penerimaan pembiayaan diakui ada saat diterima pada rekening kas umum daerah.					
<b>C.</b>	<b>PSAP No. 03 tentang Laporan Arus Kas</b>					
8.	Saya selalu menyusun dan menyajikan Laporan Arus Kas sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).					
9.	Saya selalu menggunakan metode langsung dalam melaporkan arus kas dari aktivitas operasi.					
<b>D.</b>	<b>PSAP No. 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan</b>					
10.	Saya selalu menyajikan Catatan atas laporan keuangan pada setiap periode pelaporan.					
11.	Catatan atas laporan keuangan SKPD yang saya susun selalu menyajikan informasi secara lengkap tentang penjelasan pospos dalam laporan keuangan.					

<b>E.</b>	<b>PSAP No. 05 tentang Akuntansi Persediaan</b>					
12.	Saya selalu mengakui persediaan pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau kekuasaannya berpindah.					
13.	Pencatatan persediaan selalu saya laksanakan berdasarkan hasil inventarisasi fisik pada akhir periode akuntansi.					
<b>F.</b>	<b>PSAP No. 06 tentang Akuntansi Investasi</b>					
14.	Saya selalu mengakui kas yang telah dikeluarkan sebagai investasi setelah manfaat ekonomi potensi di masa yang akan datang dapat diperoleh dan nilai perolehan investasi dapat diukur.					
15.	Saya selalu menggunakan metode biaya untuk penilaian investasi atas kepemilikan kurang dari 20%.					
16.	Saya selalu menggunakan metode ekuitas untuk penilaian investasi atas kepemilikan lebih dari 50% .					
17.	Saya selalu menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan untuk penilaian investasi atas kepemilikan nonpermanen .					
<b>G.</b>	<b>PSAP No. 07 tentang Akuntansi Aset Tetap</b>					
18.	Saya selalu mengklasikan aset tetap berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam operasi entitas.					
19.	Saya selalu mencatat/ menilai aset tetap sebesar biaya perolehannya.					
<b>H.</b>	<b>PSAP No. 07 tentang Akuntansi Aset Tetap</b>					
20.	Saya selalu mengungkapkan informasi konstruksi dalam pengerjaan pada akhir periode akuntansi.					
21.	Saya selalu memindahkan konstruksi dalam pengerjaan ke aset tetap yang bersangkutan setelah pekerjaan konstruksi dinyatakan selesai dan siap digunakan sesuai dengan tujuan perolehannya.					

<b>I.</b>	<b>PSAP No. 09 tentang Akuntansi Kewajiban</b>					
22.	Saya selalu mengakui kewajiban pada saat dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul.					
23.	Saya selalu mencatat kewajiban sebesar nilai nominal.					
<b>J.</b>	<b>PSAP No. 10 tentang Koreksi Kesalahan</b>					
24.	Saya selalu melakukan koreksi terhadap setiap kesalahan yang ditemukan berdasarkan SAP.					
25.	Saya selalu mengoreksi kesalahan yang tidak berulang melalui pembetulan pos-pos neraca terkait pada periode ditemukannya kesalahan.					
<b>K.</b>	<b>PSAP No. 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasi</b>					
26.	Saya selalu menyajikan laporan keuangan konsolidasian untuk periode pelaporan yang sama dengan pelaporan entitas pelaporan dan berisi jumlah komparatif dengan periode sebelumnya.					
27.	Laporan keuangan konsolidasi pada pemerintah daerah sebagai entitas pelaporan selalu mencakup laporan keuangan dari semua entitas akuntansi.					
<b>L.</b>	<b>PSAP No. 12 tentang Laporan Operasional</b>					
28.	Pada instansi tempat Saya bekerja, telah menyusun laporan operasional pada periode akuntansi.					
29.	Pada instansi tempat Saya bekerja, telah dibuat laporan operasional yang mencakup pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa.					

**Keterangan (Skala Likert 1-5):**

SS = Sangat setuju  
 S = Setuju  
 N = Netral  
 TS = Tidak Setuju  
 STS = Sangat Tidak Setuju

### 3. SISTEM PENGENDALIAN INTERN (SPI)

No	Pernyataan	Pilihan Jawaban				
		SS	S	N	TS	STS
<b>A.</b>	<b>Lingkungan Pengendalian</b>					
1.	Pimpinan selalu menetapkan aturan mengenai perilaku dan standar etika pegawai.					
2.	SKPD telah memiliki standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam instansi.					
3.	Struktur organisasi SKPD telah menggambarkan pembagian kewenangan dan tanggung jawab pegawai.					
4.	Pimpinan telah memberikan wewenang kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan Instansi Pemerintah.					
5.	Pimpinan SKPD selalu mengambil tindakan yang tegas atas pelanggaran kebijakan, prosedur, atau aturan perilaku.					
6.	Pimpinan SKPD selalu melakukan pemeriksaan mendadak terhadap catatan akuntansi, fisik kas, dan barang.					
7.	Pimpinan SKPD secara terus menerus melakukan penilaian terhadap kualitas pengendalian intern.					
<b>B.</b>	<b>Penilaian Risiko</b>					
8.	Pimpinan telah melakukan analisis risiko secara lengkap dan menyeluruh terhadap kemungkinan timbulnya pelanggaran terhadap sistem akuntansi.					
9.	Pimpinan selalu memiliki rencana pengelolaan atau mengurangi risiko pelanggaran terhadap sistem dan prosedur akuntansi.					

<b>C.</b>	<b>Aktivitas Pengendalian</b>					
10.	Semua transaksi yang dientri dan diproses kedalam komputer adalah seluruh transaksi yang telah diotorisasi.					
11.	Kebijakan dan prosedur pengamanan fisik atas aset telah ditetapkan dan diimplementasikan dengan baik.					
12.	Pengeluaran uang pada SKPD selalu didokumentasikan pada bukti pengeluaran kas yang telah diberi nomor urut tercetak.					
13.	Pegawai dan atasan telah memahami tujuan dari kegiatan pengendalian.					
14.	Instansi Pemerintah telah mengembangkan rencana untuk identifikasi dan pengamanan aset infrastuktur.					
15.	Peralatan dan persediaan selalu disimpan ditempat yang diamankan secara fisik dan dilindungi dari kerusakan.					
16.	Identitas aset telah dilekatkan pada meubelair, peralatan dan inventaris. kantor lainnya.					
<b>D.</b>	<b>Informasi dan Komunikasi</b>					
17.	Pengguna anggaran/pemegang kas pada masing-masing SKPD telah menyampaikan Surat Pertanggungjawaban (SPJ) tepat pada waktunya.					
18.	Informasi telah disediakan secara tepat waktu dan memungkinkan untuk dilakukan tindakan korektif secara tepat.					
19.	Saluran komunikasi berkelanjutan telah dilaksanakan secara terbuka dan efektif dengan masyarakat, rekanan, dan aparat pengawas intern dalam memberikan masukan signifikan.					

E.	Pemantauan					
20.	Sebagai tindak lanjut dari penilaian terhadap kualitas pengendalian intern, SKPD telah melakukan perbaikan pengendalian intern.					
21.	SKPD selalu menindaklanjuti setiap hasil temuan/reviu dan saran yang diberikan oleh BPK/Inspektorat.					
22.	Pimpinan selalu mereviu dan mengevaluasi temuan yang menunjukkan adanya kelemahan dan perlu perbaikan.					

**Keterangan (Skala Likert 1-5):**

SS = Sangat setuju  
 S = Setuju  
 N = Netral  
 TS = Tidak Setuju  
 STS = Sangat Tidak Setuju

#### 4. KEPATUHAN TERHADAP PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

No	Pernyataan	Pilihan Jawaban				
		SS	S	N	TS	STS
1.	Permendagri No. 13 Tahun 2006 dengan Permendagri No. 64 Tahun 2013 memiliki perbedaan dalam penyusunan laporan keuangan, hal ini memacu saya untuk mempelajari dan memahami prosedur yang harus dilakukan.					
2.	Penyajian data dan informasi keuangan berpedoman kepada peraturan perundang-undangan yang berlaku.					
3.	Laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau prinsip akuntansi yang lain yang berlaku secara komprehensif (PSAP).					
4.	Penyajian data keuangan bebas dari salah saji yang material					
5.	Laporan-laporan disediakan secara sistematis, teratur, dan tepat waktu.					
6.	Dalam pengelolaan keuangan SKPD, saya tidak melanggar peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi yang signifikan.					

#### Keterangan (Skala Likert 1-5):

SS = Sangat setuju  
 S = Setuju  
 N = Netral  
 TS = Tidak Setuju  
 STS = Sangat Tidak Setuju



## 5. Komitmen Organisasi (Z)

No	Pernyataan	Pilihan Jawaban				
		SS	S	N	TS	STS
<b>A.</b>	<b>Affective Commitment</b>					
1.	Saya sebagai pegawai merasa bangga menjadi bagian dari OPD ini.					
2.	Saya merasa terikat secara emosional dengan tempat saya bekerja di OPD ini.					
3.	Saya percaya terhadap nilai-nilai organisasi di OPD ini.					
4.	Sistem nilai (Values) kinerja saya sama dengan sistem nilai kinerja organisasi tempat dimana saya bekerja.					
<b>B.</b>	<b>Continuance</b>					
5.	Akan berat bagi saya meninggalkan OPD ini untuk pekerjaan lain dengan gaji dan tunjangan yang lebih rendah.					
6.	Akan berat meninggalkan OPD ini karena saya merasa tidak memiliki pilihan pekerjaan yang lebih baik.					
7.	Saya tidak akan meninggalkan OPD ini karena kebutuhan finansial.					
<b>C.</b>	<b>Normative Commitment</b>					
8.	Alasan saya tetap bekerja karena loyalitas terhadap SKPD ini.					
9.	Saya merasa tidak berkomitmen jika saya tidak memberikan kemampuan saya secara professional untuk OPD ini.					

### Keterangan (Skala Likert 1-5):

SS = Sangat setuju  
 S = Setuju  
 N = Netral  
 TS = Tidak Setuju  
 STS = Sangat Tidak Setuju

## LAMPIRAN 3

### HASIL ANALISIS STATISTIK

#### 1. Karakteristik Responden

NO	Keterangan	Frekuensi	Persentase
1	Jenis Kelamin		
a.	Laki-Laki	56	49,1%
b.	Perempuan	58	50,9%
2	Latar Belakang Pendidikan		
a.	Akuntansi	11	9,6%
b.	Non Akuntansi	103	90,4%
3	Masa Kerja		
a.	1-5 Tahun	4	3,5%
b.	6-10 Tahun	14	12,3%
c.	11-15 Tahun	27	23,7%
d.	16-20 Tahun	25	21,9%
e.	21-25 Tahun	44	38,6%
4	Pendidikan Terakhir		
a.	SLTA/ Sederajat	19	16,7%
b.	D3	8	7,0%
c.	Sarjana	77	67,5%
d.	Magister	10	8,8%
5	Pendidikan dan Latihan Akuntansi		
a.	1-2 (Minim Sekali)	62	54,4%
b.	3-5 (Pernah)	38	33,3%
c.	6-10 (Sering)	8	7,0%
d.	Tidak Pernah	6	5,3%
6	Jabatan		
a.	PA	22	19,3%
b.	KPA	19	16,7%
c.	PPK	34	29,8%
d.	Bendahara	39	34,2%
7	Pangkat/Golongan		
a.	IV	42	36,8%
b.	III	58	50,9%
c.	II	14	12,3%

## 2. Deskripsi Variabel Penelitian

### a. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (X1)

		X1			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3.00	2	1.8	1.8	1.8
	3.03	1	.9	.9	2.6
	3.38	3	2.6	2.6	5.3
	3.41	1	.9	.9	6.1
	3.55	1	.9	.9	7.0
	3.59	3	2.6	2.6	9.6
	3.66	3	2.6	2.6	12.3
	3.69	3	2.6	2.6	14.9
	3.72	2	1.8	1.8	16.7
	3.79	10	8.8	8.8	25.4
	3.83	2	1.8	1.8	27.2
	3.86	1	.9	.9	28.1
	3.90	2	1.8	1.8	29.8
	3.93	6	5.3	5.3	35.1
	3.97	4	3.5	3.5	38.6
	4.00	19	16.7	16.7	55.3
	4.03	8	7.0	7.0	62.3
	4.07	3	2.6	2.6	64.9
	4.10	6	5.3	5.3	70.2
	4.14	2	1.8	1.8	71.9
	4.17	2	1.8	1.8	73.7
	4.28	3	2.6	2.6	76.3
	4.31	4	3.5	3.5	79.8
	4.34	1	.9	.9	80.7
	4.36	1	.9	.9	81.6
	4.38	2	1.8	1.8	83.3
	4.41	2	1.8	1.8	85.1
	4.48	1	.9	.9	86.0
	4.59	1	.9	.9	86.8
	4.62	1	.9	.9	87.7
	4.66	2	1.8	1.8	89.5
	4.69	1	.9	.9	90.4
	4.72	1	.9	.9	91.2
	4.76	1	.9	.9	92.1
	4.83	2	1.8	1.8	93.9
	4.86	1	.9	.9	94.7
	4.93	1	.9	.9	95.6
	4.97	3	2.6	2.6	98.2
	5.00	2	1.8	1.8	100.0
Total		114	100.0	100.0	

b. Sistem Pengendalian Intern (X2)

X2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3.32	2	1.8	1.8	1.8
	3.41	4	3.5	3.5	5.3
	3.45	8	7.0	7.0	12.3
	3.50	3	2.6	2.6	14.9
	3.55	3	2.6	2.6	17.5
	3.59	3	2.6	2.6	20.2
	3.64	3	2.6	2.6	22.8
	3.68	2	1.8	1.8	24.6
	3.73	2	1.8	1.8	26.3
	3.77	1	.9	.9	27.2
	3.82	2	1.8	1.8	28.9
	3.86	1	.9	.9	29.8
	3.91	6	5.3	5.3	35.1
	3.95	2	1.8	1.8	36.8
	4.00	18	15.8	15.8	52.6
	4.05	6	5.3	5.3	57.9
	4.09	4	3.5	3.5	61.4
	4.14	4	3.5	3.5	64.9
	4.18	5	4.4	4.4	69.3
	4.23	2	1.8	1.8	71.1
	4.27	2	1.8	1.8	72.8
	4.32	6	5.3	5.3	78.1
	4.41	2	1.8	1.8	79.8
	4.45	4	3.5	3.5	83.3
	4.55	1	.9	.9	84.2
	4.59	4	3.5	3.5	87.7
	4.68	1	.9	.9	88.6
	4.77	1	.9	.9	89.5
	4.82	4	3.5	3.5	93.0
	4.86	2	1.8	1.8	94.7
	5.00	6	5.3	5.3	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

c. Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan (X3)

X3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3.33	4	3.5	3.5	3.5
	3.50	3	2.6	2.6	6.1
	3.67	3	2.6	2.6	8.8
	3.83	9	7.9	7.9	16.7
	4.00	38	33.3	33.3	50.0
	4.17	3	2.6	2.6	52.6
	4.33	9	7.9	7.9	60.5
	4.50	7	6.1	6.1	66.7
	4.67	2	1.8	1.8	68.4
	4.83	2	1.8	1.8	70.2
	5.00	34	29.8	29.8	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

d. Komitmen Organisasi (Z)

Z					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.78	2	1.8	1.8	1.8
	2.89	2	1.8	1.8	3.5
	3.00	4	3.5	3.5	7.0
	3.11	2	1.8	1.8	8.8
	3.22	3	2.6	2.6	11.4
	3.33	14	12.3	12.3	23.7
	3.44	8	7.0	7.0	30.7
	3.56	11	9.6	9.6	40.4
	3.67	16	14.0	14.0	54.4
	3.78	6	5.3	5.3	59.6
	3.89	5	4.4	4.4	64.0
	4.00	11	9.6	9.6	73.7
	4.11	7	6.1	6.1	79.8
	4.22	2	1.8	1.8	81.6
	4.33	7	6.1	6.1	87.7
	4.44	6	5.3	5.3	93.0
	4.56	1	.9	.9	93.9
	4.67	2	1.8	1.8	95.6
	4.78	2	1.8	1.8	97.4
	5.00	3	2.6	2.6	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

e. Kualitas Laporan Keuangan

		Y			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3.13	1	.9	.9	.9
	3.44	2	1.8	1.8	2.6
	3.63	3	2.6	2.6	5.3
	3.69	4	3.5	3.5	8.8
	3.75	3	2.6	2.6	11.4
	3.81	7	6.1	6.1	17.5
	3.88	4	3.5	3.5	21.1
	3.94	9	7.9	7.9	28.9
	4.00	16	14.0	14.0	43.0
	4.06	5	4.4	4.4	47.4
	4.13	5	4.4	4.4	51.8
	4.19	5	4.4	4.4	56.1
	4.25	3	2.6	2.6	58.8
	4.31	1	.9	.9	59.6
	4.38	3	2.6	2.6	62.3
	4.44	3	2.6	2.6	64.9
	4.50	6	5.3	5.3	70.2
	4.56	6	5.3	5.3	75.4
	4.63	4	3.5	3.5	78.9
	4.69	8	7.0	7.0	86.0
	4.75	6	5.3	5.3	91.2
	4.81	1	.9	.9	92.1
	4.88	3	2.6	2.6	94.7
	4.94	2	1.8	1.8	96.5
	5.00	4	3.5	3.5	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

### 3. Pengujian Validitas dan Reliabilitas Variabel

#### a. Validitas

IX	Pearson Correlation	.715**	.503**	.575**	.507**	.394**	.633**	.747**	.678**	.786**	.543**	.573**	.714**	.685**	.741**	.745**	.755**	.761**	.721**	.777**	.740**	.666**	.745**	.746**	.621**	.503**	.596**	.649**	.630**	.639**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	114	114	114	114	114	114	114	114	113	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114

X2	Pearson Correlation	.694*	.610*	.681*	.733*	.782*	.646*	.704*	.753*	.707*	.561*	.676*	.589*	.734*	.761*	.706*	.698*	.648*	.680*	.837*	.734*	.630*	.627*
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114

X3	Pearson Correlation	.838**	.755**	.901**	.872**	.853**	.851**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	114	114	114	114	114	114

<b>Z</b>	<b>Pearson Correlation</b>	.470**	.524**	.618**	.574**	.690**	.750**	.600**	.400**	.505**
	<b>Sig. (2-tailed)</b>	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	<b>N</b>	114	114	114	114	114	114	114	114	114

<b>Y</b>	<b>Pearson Correlation</b>	.697**	.581**	.616**	.558**	.630**	.786**	.703**	.787**	.734**	.612**	.551**	.623**	.449**	.718**	.558**	.661**
	<b>Sig. (2-tailed)</b>	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	<b>N</b>	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114



b. Reliabilitas

Item-Total Statistics				
	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
X1	16.3918	1.939	.701	.731
X2	16.3870	1.885	.676	.735
X3	16.1231	1.955	.476	.803
Z	16.6782	2.106	.390	.826
Y	16.2202	1.881	.758	.714

4. Pengujian Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			Unstandardized Residual
N			114
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean		.0000000
	Std. Deviation		.25084787
Most Extreme Differences	Absolute		.072
	Positive		.066
	Negative		-.072
Test Statistic			.072
Asymp. Sig. (2-tailed)			.200 <sup>c,d</sup>

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

b. Uji Multikolinearitas

		Coefficients <sup>a</sup>					Collinearity Statistics	
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF
		B	Std. Error	Beta				
1	(Constant)	.457	.287		1.594	.114		
	X1	.508	.082	.506	6.224	.000	.515	1.940
	X2	.169	.075	.182	2.242	.027	.514	1.945
	X3	.110	.053	.138	2.068	.041	.767	1.304
	Z	.145	.053	.174	2.743	.007	.844	1.184

a. Dependent Variable: Y

c. Uji Heterokedastisitas

Coefficients <sup>a</sup>					
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	.254	.192		1.321
	X1	-.059	.054	-.143	1.078
	X2	-.003	.049	-.008	.953
	X3	.013	.036	.040	.710
	Z	.034	.035	.098	.334

a. Dependent Variable: res2

## 5. Pengujian Hipotesis

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.794 <sup>a</sup>	.630	.606	.25860

a. Predictors: (Constant), PRODUCT3, Zscore(X3), Zscore(Z), PRODUCT2, Zscore(X2), PRODUCT1, Zscore(X1)

ANOVA <sup>a</sup>					
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F
1	Regression	12.075	7	1.725	25.795
	Residual	7.089	106	.067	
	Total	19.163	113		

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), PRODUCT3, Zscore(X3), Zscore(Z), PRODUCT2, Zscore(X2), PRODUCT1, Zscore(X1)

Coefficients <sup>a</sup>					
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	4.208	.048		87.030
	Zscore(X1)	.209	.035	.508	.000
	Zscore(X2)	.072	.035	.175	.041
	Zscore(X3)	.055	.028	.133	.053
	Zscore(Z)	.070	.027	.171	.009
	PRODUCT1	.016	.045	.028	.724
	PRODUCT2	.003	.046	.006	.940
	PRODUCT3	.004	.034	.008	.901

a. Dependent Variable: Y

